



Warszawa, 11 września 2018 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DCT1.054.1.2018
DCT1.054.1.2018

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

W nawiązaniu do interpelacji nr 25506 z dnia 29 sierpnia 2018 r. Pani Posłanki Izabeli Leszczyny oraz Pani Posłanki Bożeny Szydłowskiej w sprawie zakresu dokumentacji cen transferowych dla podatkowych grup kapitałowych, uprzejmie wyjaśniam, co następuje.

Istota interpelacji sprowadza się do ustalenia czy nowoutworzone podatkowe grupy kapitałowe, w rozumieniu art. 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. 2018 poz. 1036, ze zm., dalej jako: „updop”), podlegają obowiązkowi sporządzenia:

- analizy danych porównawczych (tzw. benchmarking), o której mowa w art. 9a ust. 2b pkt 2 updop;
- informacji o grupie podmiotów powiązanych (tzw. dokumentacji grupowej), o której mowa w art. 9a ust. 2d updop.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 *updop* obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych po przekroczeniu progów określonych m.in. w tym przepisie są „podatnicy”.

Art. 1a ust. 1 *updop* stanowi, że podatnikami mogą być również podatkowe grupy kapitałowe (dalej: PGK). Jak wynika z powołanej regulacji, podatkowymi grupami kapitałowymi mogą być grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, a jednocześnie spełniają przesłanki określone w przepisie art. 1a ust. 2 *updop*.

Z kolei, zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą, spółki wchodzące w skład PGK przestają być odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych z momentem utworzenia PGK (zob. wyrok NSA z 30.09.2015, sygn. akt II FSK 1979/13, wyrok NSA z 04.09.2014, sygn. akt I FSK 1351/13, wyrok NSA z 08.03.2013, sygn. akt I FSK 689/12, wyrok NSA z 08.03.2013, sygn. akt I FSK 688/12).

Powstanie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dla transakcji z podmiotami powiązаныmi reguluje art. 9a ust. 1 pkt 1 *updop*. Regulacja ta uzależnia powstanie takiego obowiązku od przekroczenia przez podatnika w roku poprzedzającym rok podatkowy kwoty przychodów lub kosztów stanowiących równowartość 2 000 000 EUR.

Jednocześnie, ustawodawca przewidział w art. 9a updog sposób ustalenia momentu powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej dla podmiotów nowopowstałych, dla których dane o przychodach lub kosztach za rok poprzedzający rok podatkowy nie są dostępne. Mianowicie, art. 9 ust. 1b updog stanowi, że „*podatnicy rozpoczynający działalność, dokonujący w roku podatkowym transakcji lub ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, o których mowa w ust. 1 pkt 1, 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*”.

Regulacja art. 9 ust. 1c updog z kolei wymienia kategorie podmiotów, które nie będą uważane za podmioty rozpoczynające działalność, stwierdzając że „*za podatnika rozpoczynającego działalność nie uważa się podatnika, który został utworzony:*

- 1) *w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników, albo*
- 2) *w wyniku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, albo*
- 3) *przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro, z tym że wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio art. 14.*”

Łączna analiza wyżej przywołanych przepisów wskazuje, że nowoutworzona podatkowa grupa kapitałowa jest odrębnym, nieistniejącym wcześniej podatnikiem, zobowiązanym do sporządzenia dokumentacji podatkowej (w zakresie cen transferowych).

W pierwszym roku podatkowym swojej działalności PGK będzie więc „podatnikiem rozpoczynającym działalność” w rozumieniu art. 9a ust. 1b updog, zobowiązanym do przygotowania dokumentacji podatkowej na podstawie tego przepisu. Należy przy tym podkreślić, że nowoutworzona podatkowa grupa kapitałowa nie została wyłączona z katalogu „podatników rozpoczynających działalność” na mocy art. 9 ust. 1c updog.

Kontynuując analizę prawną należy wskazać, że dokumentacja podatkowa obejmuje m.in.:

- analizę danych porównawczych, zgodnie z art. 9a ust. 2b pkt 2 updog,
- informację o grupie podmiotów powiązanych, zgodnie z w art. 9a ust. 2d updog.

Obowiązek ujęcia tych dwóch elementów w dokumentacji podatkowej zachodzi w przypadku, w którym podatnicy lub spółki nieposiadające osobowości prawnej, w których podatnicy ci posiadają udziały, osiągnęli w poprzednim roku (obrotowym lub podatkowym) przychody lub koszty w określonej wysokości (odpowiednio 10 000 000 euro i 20 000 000 euro).

Trzeba przy tym zauważyć, że przepisy szczegółowe dotyczące tych dwóch elementów dokumentacji podatkowej w żaden sposób nie zwalniają nowoutworzonych podatkowych grup kapitałowych z tego obowiązku. Nie można też przyjąć, że zwolnienie wynika z samej logiki rozumowania, bowiem prowadziłyby to do wniosku, że ustawodawca, tworząc przepisy dot. dokumentacji podatkowej, zamierzał stworzyć lukę prawną dla nowoutworzonych PGK. Taki wniosek jest sprzeczny z zamiarem ustawodawcy, co wynika zarówno z brzmienia art. 9a ust. 1b updog, jak i z istnienia swoistego „zabezpieczenia” w postaci art. 9 ust. 1c updog.

Należy zatem stwierdzić, że regulację art. 9a ust. 1b updop, wskazującą sposób liczenia progów na potrzeby określenia obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez nowoutworzonych podatników należy odpowiednio zastosować do sposobu liczenia progów dla niektórych elementów tejże dokumentacji (tj., dokumentacji grupowej oraz analizy danych porównawczych). Stosowanie odmiennych regulacji w stosunku do „całej” dokumentacji podatkowej oraz do jej poszczególnych elementów stoi w sprzeczności zarówno z celem funkcjonowania przepisu, jakim jest określenie sposobu liczenia progów dla nowoutworzonych podatników, jak również z koniecznością równego traktowania podatników prowadzących już od jakiegoś czasu działalność oraz podatników nowopowstałych.

Podsumowując – zarówno z wykładni językowej, jak i wykładni celowościowej (zapewnienie szczelności systemu podatkowego oraz powszechności opodatkowania) wynika, że obowiązek tworzenia analizy danych porównawczych oraz dokumentacji grupowej dotyczy również nowoutworzonych podatkowych grup kapitałowych. Obowiązek ten należy określić dla całej dokumentacji podatkowej (a więc, również w stosunku do jej poszczególnych elementów) na podstawie art. 9a ust. 1b updop – tj. powstanie on po przekroczeniu progów dla odpowiednich elementów dokumentacji podatkowej w roku podatkowym, w którym PGK rozpoczęła działalność.

Przepis ten należy zastosować analogicznie również do nowoutworzonych podatników, innych niż PGK, niepodlegających wyłączeniu na podstawie art. 9a ust. 1c updop.

Odpowiadając na pytanie zadane przez Panie Posłanki należy więc stwierdzić, że dokumentacja podatkowa przygotowywana przez nowoutworzone PGK powinna zawierać również analizę danych porównawczych oraz dokumentację grupową, jeśli zostaną przekroczone progi przychodów lub kosztów, obligujące do zawarcia w dokumentacji podatkowej tych elementów.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów
Leszek Skiba

Podsekretarz Stanu
w Ministerstwie Finansów

/podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym/