

Warszawa, dnia 3 kwietnia 2018 r.

Poz. 31

## **INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DCT.8201.5.2018**

### **MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 26 marca 2018 r.

#### **w sprawie obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej przez zakład zagraniczny**

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1)</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów w zakresie obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 25a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>2)</sup> (dalej: „updof”) oraz art. 9a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>3)</sup> (dalej: „updop”) przez organy podatkowe, uprzejmie wyjaśniam, co następuje:

#### **I. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.**

Niniejsza interpretacja dotyczy ustalenia progów dokumentacyjnych oraz zakresu obowiązku dokumentacyjnego dla podatników będących nierezydentami i prowadzących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakład zagraniczny, w zakresie regulowanym art. 25a ust. 5a updof oraz art. 9a ust. 5a updop.

#### **II. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.**

Przepisy art. 25a ust. 1–5 updof oraz art. 9a ust. 1–5 updop określają w szczególności progi w odniesieniu do podatników, jak również progi w odniesieniu do transakcji jednego rodzaju lub zdarzeń jednego rodzaju, po przekroczeniu których powstaje obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej.

W szczególności zgodnie z art. 25a ust. 1 pkt 1 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 updop, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., do sporządzenia dokumentacji podatkowej są obowiązani podatnicy, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 000 000 euro:

- a) dokonujący w roku podatkowym transakcji z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 25 ust. 1 i 4 updof oraz art. 11 ust. 1 i 4 updop, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
- b) ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu art. 25 ust. 1 i 4 updof oraz art. 11 ust. 1 i 4 updop, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty).

Zgodnie z art. 25a ust. 5a updof oraz art. 9a ust. 5a updop, przepisy art. 25a ust. 1–5 updof oraz art. 9a ust. 1–5 updop stosuje się odpowiednio do podatników, o których mowa w art. 3 ust. 2a updof oraz art. 3 ust. 2 updop, prowadzących działalność przez położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zagraniczny zakład, w tym

<sup>1)</sup> t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 201, ze zm.

<sup>2)</sup> t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 200, ze zm.

<sup>3)</sup> t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 2343, ze zm.

także w zakresie transakcji pomiędzy tymi podatnikami a ich zagranicznym zakładem położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, przypisanych do tego zagranicznego zakładu.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że próg, o którym mowa w art. 25a ust. 1 pkt 1 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 updop (ale także m.in. progi, o których mowa w art. 25a ust. 2b pkt 2 oraz ust. 2d updof, a także w art. 9a ust. 2b pkt 2 oraz ust. 2d updop), należy odnosić do przychodów lub kosztów podatnika będącego nierezydentem, ale jedynie w zakresie w jakim przychody te lub koszty przypisane są do jego zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Ustawowo określonych progów nie stosuje się zatem do przychodów lub kosztów generowanych przez całego podatnika będącego nierezydentem (tj. jednostkę macierzystą wraz z jej wszystkimi zagranicznymi zakładami położonymi w różnych państwach), ale jedynie do tych które zostały wygenerowane przez podatnika w wyniku działalności jego zakładu zagranicznego położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Należy zauważyć, że przyjęcie odwrotnego założenia, zgodnie z którym progi, o których mowa w art. 25a ust. 1 pkt 1 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 updop, byłyby obliczane na podstawie wszystkich przychodów lub kosztów podatnika niemającego siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (tj. jednostki macierzystej wraz z jej wszystkimi zagranicznymi zakładami), prowadziłoby do nałożenia obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej dla transakcji jednego rodzaju lub zdarzenia jednego rodzaju, co do których nie powstał w Polsce obowiązek podatkowy i co do których podatnik nie ma obowiązku prowadzenia stosownej ewidencji księgowej (np. pomiędzy jednostką macierzystą podatnika będącego nierezydentem a podmiotami powiązаныmi będącymi również nierezydentami).

Powyższe oznacza, że zastosowanie wykładni językowej prowadziłoby do nieuprawnionego wniosku, że obliczenia progów dokumentacyjnych, o których mowa w art. 25a ust. 1 pkt 1 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 updop (ale także pozostałych progów dla celów dokumentacji cen transferowych), należałoby dokonać w odniesieniu do przychodów lub kosztów podatnika, którym w tym przypadku byłby podmiot niemający siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zastosowanie takiej wykładni zobowiązywałoby bowiem zagraniczny zakład położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej do dokumentowania transakcji jednego rodzaju lub innych zdarzeń jednego rodzaju, które są przeprowadzane bez jego udziału lub do spełnienia nieadekwatnych wymogów dokumentacyjnych, tj. sporządzenia analizy danych porównawczych lub informacji o grupie podmiotów powiązanych. Stanowiłoby to nadmierne obciążenie dokumentacyjne po stronie polskiego podmiotu (tj. zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej), gdyż takie rozliczenia nie mogą być przedmiotem kontroli polskich organów podatkowych. Zatem wymóg sporządzania dokumentacji podatkowej w tym zakresie staje się bezprzedmiotowy.

Jednocześnie należy zauważyć, że podatnik niemający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, nie mieści się w ramach hipotezy art. 25a ust. 1 updof oraz art. 9a ust. 1 updop, ponieważ jako podmiot zagraniczny nie wykazuje przychodów lub kosztów w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Ponadto, za przedstawioną na wstępie wykładnią art. 25a ust. 5a updof oraz art. 9a ust. 5a updop przemawia także wykładnia systemowa. Zgodnie bowiem z art. 25a ust. 7 zd. 2 updof oraz 9a ust. 7 zd. 2 updop w analizowanym przypadku oświadczenie o sporządzeniu dokumentacji podatkowej może podpisać osoba upoważniona do reprezentanta zagranicznego zakładu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Osoba taka może nie mieć informacji o wszystkich transakcjach realizowanych przez jednostkę macierzystą, a zatem nałożony na nią obowiązek nie mógłby zostać prawidłowo wykonany w związku z brakiem możliwości potwierdzenia kompletności sporządzonej dokumentacji podatkowej.

Nie ulega także wątpliwości, że celem wprowadzenia art. 25a ust. 5a updof oraz art. 9a ust. 5a updop było wskazanie, że oprócz typowych transakcji jednego rodzaju lub innych zdarzeń jednego rodzaju realizowanych przez podatnika poprzez jego zagraniczny zakład położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej m.in. z podmiotami powiązаныmi z podatnikiem, zakład ten jest zobowiązany także do sporządzenia dokumentacji podatkowej dla transakcji jednego rodzaju realizowanych pomiędzy tym zakładem a jego jednostką macierzystą (w tym w zakresie zasad przypisywania przychodów lub kosztów jednostki macierzystej do tego zakładu). Zatem celem tego przepisu nie było określanie odrębnych zasad ustalania progów dokumentacyjnych dla podatników będących nierezydentami i prowadzących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakład zagraniczny.

W związku z powyższym, mając na uwadze racjonalność ustawodawcy oraz cel wprowadzenia art. 25a ust. 5a updof oraz art. 9a ust. 5a updop, uznać należy, że próg, o którym mowa w art. 25a ust. 1 pkt 1 updof oraz art. 9a ust. 1 pkt 1 updop (a także pozostałe progi dla celów dokumentacji cen transferowych) należy odnosić jedynie do przychodów lub kosztów generowanych przez zagraniczny zakład położony na terytorium

Rzeczypospolitej Polskiej, a nie do wszystkich przychodów lub kosztów podatnika niemającego siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Obowiązkiem dokumentacyjnym nie są zatem objęte wszystkie transakcje jednego rodzaju lub inne zdarzenia jednego rodzaju realizowane przez podatnika niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu, a jedynie te które związane są z jego zagranicznym zakładem położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Minister Finansów: z up. P. Gruza