

## Ceny transferowe - zaostrzone przepisy już od 1 stycznia 2017 roku

**1 stycznia 2017 r. w życie wejdą niektóre przepisy ustawy z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw („Nowelizacja”), wprowadzające do polskiego porządku prawnego nowe obowiązki w zakresie cen transferowych.**

Obowiązki te skupiają się wokół takich aspektów jak progi powiązań kapitałowych pomiędzy podmiotami, progi istotności transakcji oraz progi obrotowe. Ponadto, Nowelizacja przewiduje nowe obligatoryjne elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych a także wprowadza do polskiego porządku prawnego postulowane przez OECD zasady Country - by - Country reporting.

W powyższym kontekście w pierwszej kolejności wskazać należy, iż Nowelizacja podwyższa poziom powiązań kapitałowych powodujących obowiązek sporządzania dokumentacji. Obecnie, zgodnie z art. 11 ust. 5a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych („CitU”), wynosi on 5% udziału w kapitale podmiotu. Tymczasem, zgodnie z Nowelizacją, próg ten podwyższony zostanie do 25% udziałów, bądź akcji posiadanych przez podatnika w kapitale zakładowym innego podmiotu.

### Progi istotności transakcji

Odnosząc się do wprowadzonej mocą Nowelizacji zmiany zasad ustalania progów istotności transakcji wskazać należy, iż ustawodawca odstąpił od sztywnej zasady wyrażonej w art. 9a ust. 2 CitU stanowiącej, iż obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych dotyczy transakcji 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 tys. euro - jeżeli wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego spółki,
2. 30 tys. euro - w przypadku świadczenia usług, sprzedaży lub udostępnienia wartości niematerialnych i prawnych,
3. 50 tys. euro - w pozostałych przypadkach.

W myśl Nowelizacji wysokość progów istotności transakcji uzależniona jest od spełnienia przez podatnika określonego kryterium obrotowego, a obowiązki dokumentacyjne podatników zwiększają się wraz z przyrostem ich przychodów lub zwiększaniem się kosztów w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Oznacza to, iż najmniejsi podatnicy nie są zobowiązani do przygotowywania dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązаныmi. W powyższym kontekście podkreślenia wymaga, iż kwotą graniczną od przekroczenia której podatnicy zostają objęci obowiązkiem w zakresie cen transferowych, jest równowartość 2 mln euro w skali roku podatkowego.

Co istotne w myśl art. 9a ust. 1a CitU w brzmieniu nadanym Nowelizacją, podatnicy którzy przekroczyli próg obrotowy stanowiący równowartość 2 mln euro, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów lub poniesionych kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Innymi słowy, konsekwencją każdorazowego przekroczenia przez podatnika

progu obrotowego wynoszącego równowartość 2 mln euro jest obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych przez co najmniej 2 lata podatkowe.

Odmienne progi istotności obowiązują w przypadku transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami ulokowanymi w krajach lub na terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. W takim przypadku próg istotności transakcji wynosi równowartość 20 tys. euro.

### **Wpływ progów obrotowych na progi istotności transakcji**

W przypadku podatników spełniających kryterium obrotowe 2 mln euro oraz dokonujących w skali roku podatkowego transakcji z podmiotami powiązаныmi, progi istotności transakcji uzależnione są od wartości przychodów osiągniętych przez tych podatników w skali roku podatkowego.

Minimalny próg istotności transakcji wynosi równowartość 50 tys. euro, przy czym wartość tego progu wzrasta wraz ze zwiększaniem się przychodów osiągniętych przez podatnika, w ten sposób, że w przypadku gdy:

1. przychody podatnika przekroczyły równowartość 2 mln euro, lecz nie przekroczyły równowartości 20 mln euro próg istotności wynosi równowartość 50 tys. euro i ulega on zwiększeniu o 5 tys. euro za każdy 1 mln euro przychodu powyżej 2 mln euro;
2. przychody podatnika przekroczyły równowartość 20 mln euro, lecz nie przekroczyły równowartości 100 mln euro, próg istotności wynosi równowartość 140 tys. euro i ulega on zwiększeniu o 45 tys. euro za każde 10 mln euro przychodu powyżej 20 mln euro;
3. przychody podatnika przekroczyły równowartość 100 mln euro - próg istotności przekracza równowartość kwoty 500 tys. euro.

### **Wpływ progów obrotowych na zakres dokumentacji podatkowej cen transferowych**

W myśl Nowelizacji, również zakres obligatoryjnych elementów dokumentacji podatkowej cen transferowych jest uzależniony od spełnienia przez podatnika określonego kryterium obrotowego. W tym zakresie, Nowelizacja wyróżnia trzy kategorie podatników:

1. podatnicy, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 2 mln euro,
2. podatnicy, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 10 mln euro,
3. podatnicy, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 20 mln euro.

W przypadku podatników, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 2 mln euro, dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać:

1. opis dokumentowanej transakcji, określając jej rodzaj i przedmiot oraz dotyczące jej dane finansowe, w tym przepływy pieniężne,
2. dane umożliwiające identyfikację podmiotów powiązanych będących stronami transakcji,
3. analizę pełnionych funkcji, angażowanych aktywów (w tym określenie aktywów pozabilansowych) oraz ponoszonych rodzajów ryzyka stron transakcji,
4. przedstawienie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz uzasadnieniem oraz prezentacją algorytmu kalkulacji rozliczeń,
5. opis danych finansowych umożliwiających porównanie sposobu kalkulacji dochodu w transakcjach z podmiotem powiązany z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego,
6. informacje o podatniku, w tym dotyczące jego struktury organizacyjnej i struktury zarządczej, przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności oraz otoczenia konkurencyjnego,

7. prezentację strategii gospodarczej podatnika, włącznie z opisem dokonanych przekształceń w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji biznesowej, czyli przeniesień pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód lub stratę,
8. właściwą umowę dotyczącą transakcji (w formie załącznika),
9. w przypadku transakcji z podmiotami zagranicznymi - porozumienie w sprawie podatku dochodowego dotyczącego dokumentowanej transakcji, jeśli takie zostało zawarte (w formie załącznika).

W przypadku podatników, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 10 mln euro, dokumentacja podatkowa cen transferowych powinna zawierać obligatoryjne elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych dla podmiotów, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 2 mln euro oraz analizę danych porównawczych.

Z kolei podatnicy, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 20 mln euro, będą zobowiązani do sporządzania dokumentacji podatkowej cen transferowych zawierającej obligatoryjne elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych dla podmiotów, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 2 mln euro, obligatoryjne elementy dokumentacji podatkowej cen transferowych dla podmiotów, których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 10 mln euro oraz dokumentację grupową, tj. informacje o grupie podmiotów powiązanych w skład której wchodzi podatnik sporządzający dokumentację podatkową cen transferowych.

### **Analiza porównawcza**

Jak wskazane zostało powyżej, przepisy Nowelizacji wprowadzają – względem podmiotów, których przychody lub koszty przekroczą równowartość 10 mln euro w poprzednim roku obrotowym – obowiązek ujęcia w dokumentacji podatkowej cen transferowych analizę danych porównawczych. Analiza ta powinna zostać przeprowadzona w oparciu o warunki transakcji stosowane przez podmioty prowadzące działalność zbliżoną do działalności podatnika i odnosić się do poszczególnych transakcji dokonywanych przez podatnika, a nie do całej wykonywanej przez niego działalności. Celem analizy porównawczej jest weryfikacja, czy warunki transakcji pomiędzy podatnikiem, a podmiotami powiązаныmi („Transakcje kontrolowane”) są zgodne z zasadą arm's length, tzn. takie, jakie ustaliłyby pomiędzy sobą niezależne podmioty. Sama analiza przeprowadzana jest poprzez zestawienie warunków Transakcji kontrolowanej z warunkami porównywalnych transakcji dokonywanych pomiędzy podmiotami, pomiędzy którymi nie występują powiązania osobowe lub kapitałowe. Co istotne, w świetle obowiązujących dotychczas przepisów CitU oraz Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych analiza porównawcza nie stanowi dla podatników obligatoryjnego elementu dokumentacji podatkowej cen transferowych, choć w praktyce jest przez nich często sporządzana, celem wykazania lub weryfikacji czy ustalone warunki transakcji są zgodne z zasadą arm's length.

Nowelizacja stanowi także, iż w przypadku braku możliwości uzyskania przez podatnika danych umożliwiających sporządzenie analizy porównawczej, podatnik zobowiązany będzie do sporządzenia opisu zakresu w jakim warunki przez niego zastosowane zachowują zgodność względem warunków rynkowych. Dane dotyczące przychodów i kosztów podatnika, wykorzystane do sporządzenia analizy porównawczej, będą musiały być zgodne ze sprawozdaniem finansowym podatnika.

### **Dokumentacja grupowa**

Jak podkreślono powyżej, od 1 stycznia 2017 r. jednym z obowiązkowych elementów dokumentacji podatkowej cen transferowych podmiotów których przychody lub koszty w roku podatkowym przekraczają 20 mln euro, będzie dokumentacja grupowa. Dokumentacja ta powinna określać w szczególności:

1. wskazanie podmiotu powiązanego, który sporządził informacje o grupie podmiotów powiązanych, wraz z podaniem daty składania przez niego zeznania podatkowego,
2. strukturę organizacyjną grupy podmiotów powiązanych,
3. opis zasad wyznaczania cen transakcyjnych (polityki cen transakcyjnych) stosowanych przez grupę podmiotów powiązanych,
4. opis przedmiotu i zakresu działalności prowadzonej przez grupę podmiotów powiązanych,
5. opis posiadanych, tworzonych, rozwijanych i wykorzystywanych w działalności przez grupę podmiotów powiązanych istotnych wartości niematerialnych,
6. opis sytuacji finansowej podmiotów tworzących grupę wraz ze sprawozdaniem skonsolidowanym podmiotów powiązanych tworzących grupę podmiotów powiązanych,
7. opis zawartych przez podmioty tworzące grupę podmiotów powiązanych porozumień w sprawach podatku dochodowego z administracjami podatkowymi państw innych niż Rzeczpospolita Polska, w tym jednostronnych uprzednich porozumień cenowych.

### **Raportowanie country-by-country**

Zgodnie z przepisami Nowelizacji, podatnicy funkcjonujący w grupach kapitałowych osiągających skonsolidowane przychody przekraczające 750 mln euro w skali roku, zobowiązani będą do sporządzania sprawozdań o wysokości dochodów i zapłaconego podatku oraz miejscach wykonywania działalności gospodarczej (deklaracja CIT - CBC). W ramach sprawozdania, podatnicy wykazywać będą także zestawienie podmiotów należących do grupy kapitałowej, a nadto kraj ich siedziby oraz dominujący przedmiot wykonywanej przez te podmioty działalności gospodarczej. Dodatkowo, podatnicy zobowiązani będą do wskazania wysokości podatku zapłaconego przez podmioty powiązane oraz osiągniętego przez nie dochodu, a także informacji odnośnie katalogu aktywów trwałych oraz wysokości zatrudnienia.



**Autor:**  
**Rafał Czyżyk**



**Autor:**  
**Piotr Porzycki**