

Ewolucja oraz ocena regulacji dotyczących dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych

Dr hab. Marcin Jamroży, prof. SGH

Instytut Finansów, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Nowe regulacje wprowadzane od 2017 r. znacznie poszerzają zakres dokumentacji cen transferowych oraz wymogi sprawozdawcze względem organów podatkowych. W związku z tym zwiększają się obciążenia administracyjne i finansowe, w szczególności w przypadku przedsiębiorstw wielonarodowych. Podatnicy powinni przygotować się na kolejne zmiany regulacyjne (2019), poprzez m.in. oszacowanie niezbędnych zasobów w celu sporządzenia i opracowania zmienionych standardów międzygrupowej dokumentacji cen transferowych (dokumentacja lokalna, dokumentacja grupowa, analiza porównawcza). W konsekwencji przygotowanie dokumentacji podatkowej nie powinno być dłużej uznawane za jedynie ocenę zgodności, lecz raczej powinno stać się nieodłącznym elementem zarządzania ryzykiem podatkowym grupy kapitałowej.

Słowa kluczowe: dokumentacja cen transferowych, dokumentacja grupowa, dokumentacja lokalna, analiza porównawcza

Wprowadzenie

Opracowanie ma charakter przeglądu. Poniżej przedstawiono ewolucję oraz ocenę autorską przepisów dotyczących obowiązków dokumentacyjnych w zakresie cen transferowych (dokumentacji podatkowej).

Wzrost znaczenia problematyki cen transferowych prowadzi do wprowadzania kompleksowych regulacji mających na celu przeciwdziałanie erozji podstaw opodatkowania i przenoszeniu zysku.

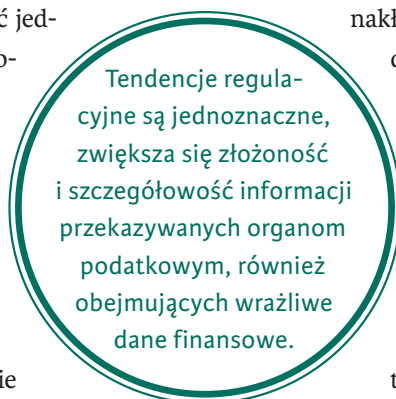
W zakresie obowiązku dokumentacji cen transferowych można wskazać następujące okresy:

- Do końca 2000 r. nie istniały szczególne obowiązki w zakresie szczególnej dokumentacji cen transferowych.
- Od 1 stycznia 2001 nałożono na podatników obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązаныmi (lub podmiotami z rajów podatkowych).
- Od 1 stycznia 2015 r. rozszerzono obowiązki dokumentacyjne, w szczególności na zdarzenia z udziałem spółek niebędących osobami prawnymi.
- Od 1 stycznia 2017 roku obowiązują radykalnie zmienione przepisy dotyczące dokumen-

towania transakcji (innych zdarzeń) między podmiotami powiązаныmi, z wyjątkiem regulacji dotyczącej tzw. informacji CIT-CBC obowiązującej już od 1 stycznia 2016 r.¹

- Od 1 stycznia 2019 roku zostaną wprowadzone kolejne zmiany dotyczące obowiązku dokumentacyjnego².

Tendencje regulacyjne są dość jednoznaczne, zwiększa się złożoność i szczegółowość informacji przekazywanych organom podatkowym, również obejmujących wrażliwe dane finansowe. Rok 2019 otworzy kolejny rozdział w zakresie problematyki cen transferowych w Polsce, ze względu na wprowadzenie zmienionych obowiązków sprawozdawczo-dokumentacyjnych.



1. Rozkład ciężaru dowodowego

Rozkład ciężaru dowodowego ma zasadniczy wpływ na kształtowanie zakresu obowiązków związanych z dokumentacją podatkową. W postępowaniu dowodowym na organie podatkowym spoczywa obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. W postępowaniu administracyjnym, w tym podatkowym, organ administracyjny jest organem władczym, z czego wynika, że ciężar udowodnienia faktów spoczywa na organie administracyjnym i nie może być przerzucany na podatnika³. Natomiast strona jest uprawniona do wskazania niezbędnych dowodów⁴. Z tego

¹ Ustawa z 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1932).

² Ustawa z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (dalej: ustawa nowelizująca 2019).

³ Zob. np. wyrok NSA z 26 sierpnia 1998 r., I SA/Gd 1675/96.

⁴ Zob. np. wyrok NSA z 26 czerwca 1998 r., I SA/Lu 1404/97.

względem „ciężaru dowodu” spoczywa na organie podatkowym, który powinien wykazać, że stosowane przez podatników ceny transferowe odbiegają od cen rynkowych. W jednym z orzeczeń NSA⁵ wskazał, że treść przepisów art. 9a u.p.d.o.p. (obowiązek dokumentacyjny), określających elementy dokumentacji podatkowej,

nakłada na podatnika ciężar dowodu w sensie materialnym, rozumiany jako powinność wskazania określonych informacji świadczących o tym, że transakcje zawierane przez podatnika z podmiotami powiązаныmi, w wyniku których następuje zapłata na rzecz tych podmiotów, mają rynkowy charakter. Dokumentacja podatkowa

jest więc z woli ustawodawcy podstawowym źródłem dowodowym zawierającym informacje umożliwiające przeprowadzenie analizy istoty działań gospodarczych oraz dokonanie ich oceny wskazującej, czy wynagrodzenie w transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostało ustalone na poziomie rynkowym, czyli nieróżniącym się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty. Konsekwencją zatem zakwestionowania przez organ podatkowy poprawności dokumentacji podatkowej jest podważenie domniemania, że zapłacona faktycznie cena usługi jest ceną rynkową. Ciężar dowodu, że dana cena czy wydatek odbiega od ceny rynkowej czy wydatku poniesionego na rzecz podmiotu krajowego, spoczywa na organach podatkowych. Obowiązek dokumentacyjny nie spowodował przesunięcia ciężaru dowodowego na podatnika⁶.

Ponieważ przy ustalaniu i weryfikacji cen transferowych należy uwzględnić funkcje, ryzyko i szczególne uwarunkowania, o których wiedzę ma podatnik, to organ podatkowy jest zdany na współdziałanie z podatnikiem. Przykładowo,

⁵ Zob. wyrok NSA z 27 kwietnia 2012 r., II FSK 2121/10,

⁶ Tak również np. WSA we Wrocławiu w wyroku z 16 sierpnia 2010 r., I SA/Wr 678/10. Szerzej M. Jamoroży, *Dokumentacja podatkowa cen transferowych*, Gdańsk 2017, s. 742 i n.

w przypadku świadczeń niematerialnych, których charakter utrudnia poszukiwanie dowodów wykonania takich usług bez czynnego udziału strony, zasadne jest przyjęcie, iż dowodzenie wykonania takich usług i wykazanie związku tych usług z przychodem obciąża podatnika. NSA wskazywał, że usługi niematerialne z uwagi na ich charakter winny być udokumentowane w sposób, który pozwoli na niebudzącą wątpliwości identyfikację ich realizacji. W przypadku tego typu usług to podatnik musi zadbać o dowody materialne, które potwierdzą fakt ich wykonania. Na nim spoczywa ciężar dowodu w tym zakresie⁷.

2. Istota dokumentacji cen transferowych

Dokumentacja podatkowa jest podstawowym źródłem dowodowym zawierającym informacje umożliwiające przeprowadzenie

Dokumentacja podatkowa jest podstawowym źródłem dowodowym zawierającym informacje umożliwiające przeprowadzenie analizy istoty działań gospodarczych oraz dokonanie ich oceny wskazującej, czy wynagrodzenie w transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostało ustalone na poziomie rynkowym.

analizy istoty działań gospodarczych oraz dokonanie ich oceny wskazującej, czy wynagrodzenie w transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostało ustalone na poziomie rynkowym.

Wykazanie przez organ podatkowy, że ustalenia cenowe są nierynkowe, wymaga pozyskania wielu informacji (około)transakcyjnych, przede wszystkim o charakterze finansowym i ekonomicznym. Dlatego przepisy regulują treść i moment sporządzenia, aktualizacji bądź przedstawienia organowi podatkowemu dokumentacji cen transferowych. Niesporządzenie dokumentacji podatkowej zagrożone jest różnymi co do istoty sankcjami.

⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., I FSK 589/14, wyrok NSA z 13 grudnia 2012 r., I FSK 188/12.

Nowelizacja przepisów dotyczących dokumentowania transakcji (innych zdarzeń) między podmiotami powiązаныmi, wprowadzona ze skutkiem od 1 stycznia 2017 r., jest efektem prac OECD

w ramach projektu BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*; erozja bazy podatkowej oraz przenoszenie zysków). Końcowe raporty BEPS zostały opublikowane 5 października 2015 r.⁸, a cen transferowych i dokumentacji podatkowej dotyczą działania nr 8-10 BEPS (*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*) oraz 13 BEPS (*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*). Wdrożenie rekomendacji wynikających z działania 13 BEPS w państwach najbardziej uprzemysłowionych można uznać za zaawansowane⁹.

Z kolei w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej 2019 podkreślono ułatwienia i zwolnienia dokumentacyjne oraz ujednoczenie wymogów dokumentacyjnych ze standardami OECD. Zmianie ulegają elementy tzw. lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych „tak aby odzwierciedlały one wymogi wynikające z wytycznych OECD”.

3. Identyfikacja obowiązku dokumentacyjnego

3.1. Przedmiot dokumentowania

W latach 2001–2016 obowiązek sporządzania szczególnej dokumentacji podatkowej w zakre-

⁸ Zob. <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>.

⁹ KPMG, BEPS Action 13: Country implementation summary, ostatnia aktualizacja: 26 października 2018, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/10/tnf-beps-action-13-october16-2018.pdf>.

W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej 2019 podkreślono ułatwienia i zwolnienia dokumentacyjne oraz ujednoczenie wymogów dokumentacyjnych ze standardami OECD. Zmianie ulegają elementy tzw. lokalnej i grupowej dokumentacji cen transferowych „tak aby odzwierciedlały one wymogi wynikające z wytycznych OECD”.

sie cen transferowych dotyczył **transakcji** z podmiotami powiązanymi lub z podmiotami z rajów podatkowych. Jednak termin „transakcja” był różnie interpretowany. Organy podatkowe (i nie tylko) utożsamiały często transakcję z umową. Przykładowo, z interpretacji Ministra Finansów z dnia 21.02.2001 r.¹⁰ wynika, że pod pojęciem »transakcja« należy rozumieć umowę lub umowy zawarte z tym samym partnerem lub tymi samymi partnerami, przedmiotem której lub których są dobra i usługi objęte jedną ceną. Transakcją może być np. umowa nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowa sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług dla których określono łączną cenę, wieloletnia umowa dostawy za określoną cenę danego dobra lub szeregu dóbr bądź usług.

Nie należy traktować na równi transakcji z umową. To dwa różne pojęcia. Wynika to już chociażby z przepisów wprowadzających obowiązek dokumentacyjny¹¹, w myśl których obowiązki temu podlegają m.in. transakcje wynikające z umów zawartych po dniu 31 grudnia 2000 r. Na poparcie takiego stanowiska można przytoczyć definicję zawartą w uchylonym już rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 maja 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa¹²: „transakcjami są zdarzenia wynikające z dwustronnych lub wielostronnych stosunków cywilnoprawnych”. Trzeba zastrzec, że w niektórych rozstrzygnięciach sądowych termin „transakcja” był również utożsamiany z terminem „umowa”¹³. Transakcja wynika z umowy lub umów, np. wydanie towarów (transakcja) może wynikać z umowy dostawy. Z jednej umowy pomiędzy podmiotami powiązanymi może wynikać kilka transakcji, np. wydanie towarów, przekazanie do używania licencji, świad-

czenie usług doradczych. Z kolei świadczenia wchodzące w skład pakietu franchisingowego (licencje, usługi itp.), wynagradzane według jednolitej stawki stanowią jedną transakcję.

Od 1 stycznia 2015 r. obowiązek dokumentacyjny rozciągnięto na podatników zawierających umowy spółki osobowej, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze z podmiotem powiązanym lub podmiotem z raju podatkowego.

W latach 2016–2017 obowiązek sporządzania szczególnej dokumentacji podatkowej dotyczył:

- dokonywania **transakcji** z podmiotami powiązanymi, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty), lub
- ujmowania w księgach **innych zdarzeń**, których warunki zostały ustalone lub narzucone z podmiotami powiązanymi, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty).

Objęte obowiązkiem dokumentacyjnym zostały również „inne zdarzenia” tego samego rodzaju, niestanowiące transakcji, mają zostać ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi, mieć istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika i być ujmowane w jego księgach rachunkowych. Rozszerzenie obowiązku dokumentacyjnego na „inne zdarzenia” pozbawiało większego praktycznego znaczenia analizę, czy w danym przypadku ma miejsce transakcja, czy zdarzenie niebędące transakcją. Tym samym obowiązkowi dokumentacyjnemu podlegały m.in. aporty, reorganizacje działalności czy *cash pooling*.

Wprowadzona od 1 stycznia 2019 r. definicja transakcji kontrolowanej zastąpi pojęcia „transakcje oraz inne zdarzenia jednego rodzaju”. Zdefiniowano w sposób szeroki transakcję kontrolowaną jako wszelkie działania gospodarcze (w tym działania o charakterze handlowym, kapitałowym, finansowym i usługowym), których rzeczywista treść identyfikowana jest na podstawie faktycznych zachowań stron.

Dobrze się stało, że ustawa nowelizująca 2019 przesądza, że lokalną dokumentację cen transferowych sporządza się dla transakcji kontrolowa-

¹⁰ PB4/AK-060-1192-46/01.

¹¹ Ustawa z 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. nr 60, poz. 700), Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 104, poz. 1104).

¹² Dz.U. nr 40, poz. 463.

¹³ Zob. np. wyrok NSA z 15 stycznia 2013 r., II FSK 1052/11.

nej o charakterze jednorodnym. Przy ocenie, czy transakcja kontrolowana ma charakter jednorodny, uwzględnia się:

- jednolitość transakcji kontrolowanej w ujęciu ekonomicznym oraz
- kryteria porównywalności,
- metody weryfikacji cen transferowych, oraz
- inne istotne okoliczności transakcji kontrolowanej.

3.2. Podmioty zobowiązane do dokumentowania

W latach 2001–2016 obowiązek sporządzania dokumentacji szczególnej spoczywał na:

- podmiotach powiązanych,
- podmiotach mających siedzibę w krajach lub terytoriach „stosujących szkodliwą konkurencję”, w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz rezydenta raju podatkowego,
- nierezydentach prowadzących działalność poprzez położony w Polsce zakład.

W latach 2017–2018 obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej, w tożsamym zakresie podmiotowym, dotyczył wyłącznie podatników, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg, przekroczyły w poprzednim roku podatkowym 2 mln euro. Dla ustalenia przekroczenia wartości progowej uwzględnia się wszystkie przychody i wszystkie koszty, w tym pozostałe przychody (koszty) operacyjne, wynikające z ksiąg rachunkowych podatnika. Kryterium podmiotowe nie dotyczyło przypadku dokonywania zapłaty należności na rzecz rezydenta raju podatkowego.

Od 1 stycznia 2019 r. odstępuje się od kryterium podmiotowego, na rzecz wyłącznie kryterium dotyczącego wartości transakcji kontrolowanej, podobnie jak to miało miejsce w latach 2001–2016. Zdaniem projektodawcy, pozwoli to na uniknięcie sytuacji, w której podatnicy zawie-

Definicja powiązań, kluczowa w aspekcie cen transferowych, ulega głębokiej zmianie od 1 stycznia 2019 r.

rający istotnie wartościowo transakcje z podmiotami powiązanymi, a jednocześnie nieprzekraczający wartości 2 000 000 euro przychodów lub kosztów zwolnieni byli z obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych, podczas gdy podatnicy tę wartość nieznacznie przekraczający zobowiązani byli do przygotowania dokumentacji dla transakcji z podmiotami powiązanymi, których łączna wartość przekraczała próg transakcyjny (zob. niżej). Słusznie wzięto pod uwagę, że wartość transakcji z podmiotami powiązanymi (a nie poziom przychodów/kosztów podatnika) bezpośrednio związana jest z poziomem ryzyka zniżenia dochodu do opodatkowania.

Definicja powiązań, kluczowa w aspekcie cen transferowych, ulega głębokiej zmianie od 1 stycznia 2019 r. Dotychczas powiązanie kapitałowe oznaczało „posiadanie bezpośrednio lub pośrednio udziału w kapitale innego podmiotu nie mniejszego niż 25 proc.” (do końca 2016 r.: jedynie 5%), z kolei powiązanie organizacyjne (niekapitałowe) – „bezpośredni lub pośredni udział w zarządzaniu lub kontroli”. W stosunkach pomiędzy polskimi rezydentami, czyli tylko w relacjach krajowych, za podmioty powiązane uznaje się również podmioty, pomiędzy którymi występują:

- powiązania o charakterze rodzinnym,
- powiązania wynikające ze stosunku pracy,
- powiązania majątkowe.

Dotyczy to też powiązań o takim charakterze pomiędzy osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze. Poszerzenie definicji powiązań wyłącznie na relacje krajowe trudno było racjonalnie uzasadnić.

Od 1 stycznia 2019 r. definicja podmiotów powiązanych wskazuje, odmiennie niż dotychczas, wywieranie znaczącego wpływu jako istotny czynnik kreujący powiązania pomiędzy pod-

Poszerzenie definicji powiązań wyłącznie na relacje krajowe trudno było racjonalnie uzasadnić.

miotami. Jednocześnie pojęcie „znaczący wpływ” obejmuje trzy obszary, poprzez które jeden podmiot może wywierać znaczący wpływ na inne podmioty:

- znaczący wpływ wynikający z relacji właścicielskich, zarządczych lub kontrolnych, przy czym zachowany jest próg 25%, jednak odnosi się on nie tylko do udziału w kapitale, ale także do praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządzających, jednostkach uczestnictwa, certyfikatach lub innych prawach związanych z uczestnictwem w zyskach lub w majątku lub ich ekspektatywy,
- znaczący wywierany przez osobę fizyczną, mogącą w istotny sposób wpływać na kluczowe decyzje gospodarcze podejmowane przez podmiot, pomimo braku formalnego umocowania w organach stanowiących lub kontrolnych,
- powiązania o charakterze rodzinnym, definiowane jak dotychczas jako pozostawanie w związku małżeńskim albo występowanie pokrewieństwa lub powinowactwa do drugiego stopnia.

Dodatkowo od 1 stycznia 2019 r. wprowadza się klauzulę antyabuzywną dotyczącą ustalania, które z podmiotów są uznawane za podmioty powiązane. W sytuacji występowania

„sztucznych” struktur właścicielskich lub podmiotów, jeżeli zostały one umieszczone w strukturze tylko w celu przerwania łańcucha powiązań, wszystkie podmioty występujące w takiej strukturze uznawane są za podmioty powiązane.

Jako przykłady takich podmiotów/struktur, które mogłyby przerwać łańcuch powiązań wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej 2019 wszelkie manipulacje strukturą właścicielską (w tym firmanctwo) oraz powiązania o charakterze cyrkularnym.

Niewątpliwie zmiany w zakresie przesłanek powiązań będą lepiej chronić interes fiskalny państwa.

3.3. Progi istotności

W roku 2001 nałożono na podatników obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji z podmiotami powiązаныmi (lub podmiotami z rajów podatkowych) o wartościach przekraczających określone limity transakcyjne, co do zasady równoważność 30.000 euro lub 50.000 euro. Obowiązek ten powstawał, gdy wartość tej transakcji wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym przekracza progi wartościowe wskazane w ustawie, czyli 20, 30, 50 lub 100 tys. euro – w zależności od rodzaju transakcji oraz relacji jej wartości do kwoty skorygowanego kapitału podstawowego (bez uwzględnienia np. konwersji zobowiązań na kapitał).

W ślad za rozszerzeniem obowiązku dokumentacyjnego na umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, wprowadzono próg wartościowy w wysokości 50 tys. euro. W przypadku umowy spółki niebędącej osobą prawną obowiązek sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych obejmował umowy, w których łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równoważność 50 000 euro. W przypadku umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze limit ten odnosił się do wartości wspólnego przedsięwzięcia określonego w tej umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości – do przewidywanej na dzień zawarcia umowy wartości wspólnie realizowanego przedsięwzięcia. Jednocześnie limit ten ulegał obniżeniu do 20 000 euro, jeżeli jedną ze stron umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (art. 9a ust. 3a u.p.d.o.p.).

Niewątpliwie zmiany w zakresie przesłanek powiązań będą lepiej chronić interes fiskalny państwa.

Od 1 stycznia 2019 r. wprowadza się klauzulę antyabuzywną dotyczącą ustalania, które z podmiotów są uznawane za podmioty powiązane.

Tabela: Progi istotności dla transakcji lub innych zdarzeń

Wyszczególnienie	Wartość transakcji lub innego zdarzenia (wielkości w euro)	
	od	do
Próg w przypadku podmiotów krajowych	20 000	
Podstawowy próg	50 000	
Dla podmiotów o przychodach (kosztach) w roku poprzednim od 2 do 20 mln euro	50 000	140 000
Dla podmiotów o przychodach (kosztach) w roku poprzednim od 20 do 100 mln euro	140 000	500 000
Dla podmiotów o przychodach (kosztach) w roku poprzednim powyżej 100 mln euro	500 000	

Źródło: opracowanie własne.

Niespójne była linia interpretacyjna i orzecznicza w zakresie stosowania progów transakcyjnych. Ostatecznie utrwaliło się stanowisko, wyrażone m.in. w wyroku NSA z dnia 17 grudnia 2014 r., że właściwym sposobem grupowania transakcji jest sumowanie ich wartości w ramach trzech rodzajów świadczeń, bez odwoływania się do ich charakteru i warunków realizacji. Jak wywodził skład orzekający: „...W treści art. 9a ust. 2 u.p.d.o.p. ustawodawca nie posługuje się terminami „świadczenia”, czy też „określonej usługi” a przedmiotowo rozróżnia jedynie: świadczenie usług, sprzedaż wartości niematerialnych i prawnych, udostępnienie wartości niematerialnych lub prawnych, bez odwołania do określonych indywidualnie usług, sprzedaży czy też udostępnień. (...) Przyjęcie, że przesłanką powstania obowiązku sporządzenia dokumentacji, o której mowa w art. 9a ust. 1 i 2 u.p.d.o.p., jest wartość określonego, jednostkowego świadczenia (usługi), w oderwaniu od całokształtu realizowanych transakcji z określonym podmiotem powiązanych, uniemożliwiłaby całościowy ogląd łączących ich stosunków gospodarczych, a więc nie spełniało celu omawianych regulacji prawnych. (...) Reasumując należy ponownie zauważyć, że art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. zawiera wyłącznie jeden rodzaj grupowania transakcji tj.: usługi, sprzedaż wartości niematerialnych i prawnych oraz udostępnienie wartości niematerialnych i prawnych. (...) Skoro zatem

Od 1 stycznia 2017 r. limity wartościowe dla transakcji lub innych zdarzeń powiązane zostały z przychodami podatnika (tzw. progi kroczące).

Spółka wskazała wyłącznie na transakcje świadczenia usług to przesłanką powstania obowiązku dokumentacyjnego w tym przypadku jest łączna wartość wynikająca z umów o świadczenie usług zawartych z danym podmiotem w roku podatkowym (bądź łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń”).

Od 1 stycznia 2017 r. limity wartościowe dla transakcji lub innych zdarzeń powiązane zostały z przychodami podatnika (tzw. progi kroczące). Przykładowo, dla podatników osiągających przychody w przedziale 2–20 mln euro, limit transakcyjny wzrasta o 5000 euro za każdy 1 mln euro przychodu powyżej 2 mln euro. Obowiązek dokumentacyjny dotyczył również podatników dokonujących, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju „stosującym szkodliwą konkurencję podatkową”.

Odpowiednio obowiązek dokumentacyjny rozciągnięto na zawieraną z rezydentem kraju podatkowego umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 20 000 euro, a także umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w której 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.

Wątpliwości dotyczyły m.in. określania samej wartości transakcji (innego zdarzenia), czy obejmuje ona podatek VAT. Neutralność VAT na gruncie podatków dochodowych uzasadniała przyjęcie cen netto dla celów podatku dochodowego. Uwzględnienie VAT w wartości transakcji prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania identycznych ekonomicznie transakcji, tyle że podanych różnym zasadom opodatkowania VAT, w zależności od strony transakcji (podatnik zwolniony, podmiot zagraniczny itd.). Ponadto, skoro dokumentowane są transakcje lub inne zdarzenia „mające istotny wpływ na wysokość dochodu (straty)”, to przemawia to dodatkowo za nieuwzględnianiem VAT z uwagi na jego zasadniczo neutralny charakter na przychody lub koszty. Nie było do końca jasne, czy uwzględniać przychody (koszty) zarachowane (memoriałowo), czy rzeczywiście zapłacone (kasowo). W jednej z interpretacji podatkowych¹⁴ zaprezentowano pogląd, zgodnie z którym nie ma podstaw do zmiany dotychczasowego podejścia stosowanego do końca 2016 r.

Od 1 stycznia 2019 r. poważnej zmianie ulegała wielkość progowe. Lokalna dokumentacja cen transferowych jest sporządzana dla transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym, której wartość, pomniejszona o podatek od towarów i usług, przekracza w roku podatkowym następujące progi dokumentacyjne:

- 10 000 000 zł – w przypadku transakcji towarowej,
- 10 000 000 zł – w przypadku transakcji finansowej,
- 2 000 000 zł – w przypadku transakcji usługowej,
- 2 000 000 zł – w przypadku innej transakcji niż określona powyżej.

¹⁴ Zob. interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 lipca 2016 r., IBPB-1-2/4510-646/16/JW. Szerzej M. Jamoróży, *Dokumentacja podatkowa*, op. cit., s. 75.

Jednocześnie progi dokumentacyjne są ustalane odrębnie dla:

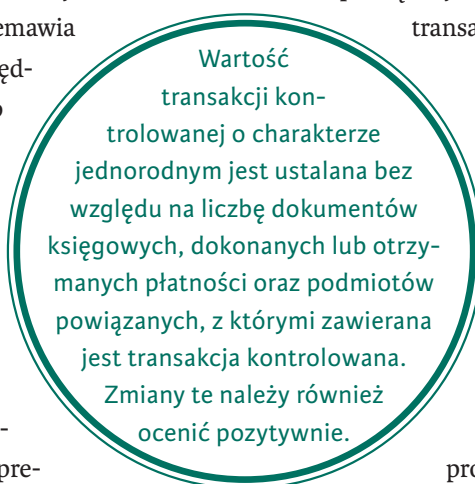
- każdej transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym niezależnie od przyporządkowania transakcji kontrolowanej do transakcji towarowych, finansowych, usługowych albo innych transakcji,
- strony kosztowej i przychodowej.

Wartość transakcji kontrolowanej o charakterze jednorodnym jest ustalana bez względu na liczbę dokumentów księgowych, dokonanych lub otrzymanych płatności oraz podmiotów powiązanych, z którymi zawierana jest transakcja kontrolowana.

Zmiany te należy również ocenić pozytywnie. Na potrzeby określenia obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych określono dwie sztywne wartości progów transakcyjnych określone w polskiej walucie, z doprecyzowaniem, że wartości progów nie uwzględniają VAT.

Poprzez podniesienie progów dokumentacyjnych zostaje ograniczony poziom obciążeń administracyjnych po stronie podatników, związanych z realizacją obowiązków dokumentacyjnych. Doprecyzowano również, w jaki sposób należy ustalać wartości transakcji kontrolowanej na potrzeby identyfikacji obowiązku dokumentacyjnego. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy nowelizującej, jednorodny charakter transakcji powinien być rozumiany jako podobieństwo przedmiotu transakcji oraz innych głównych parametrów transakcji, istotnych z punktu widzenia cen transferowych (takich jak np. istotne funkcje, aktywa, ryzyka, a także sposób kalkulacji ceny, istotne warunki płatności). Główne parametry transakcji determinują jej jednorodny charakter, a nie liczba dokumentów księgowych lub liczba kontrahentów.

W celu uniknięcia wątpliwości, przy określaniu wartości transakcji kontrolowanej na potrzeby identyfikacji obowiązku sporządzenia lokal-



nej dokumentacji cen transferowych, przyznano pierwszeństwo wartościom wynikającym z faktur, a jeśli faktury nie są wystawiane, to w dalszej kolejności należy wziąć pod uwagę wartości wynikające z umów lub innych dokumentów (np. porozumień czy not), a jeśli takie dokumenty nie istnieją lub nie jest możliwe stwierdzenie na ich podstawie wartości transakcji kontrolowanej, to wartość tą powinno określić się na podstawie dokonanych płatności.

3.4. Wyłączenia z obowiązku dokumentacyjnego

Od wprowadzenia regulacji dotyczących obowiązków dokumentacyjnych obowiązek ten nie miał zastosowania do transakcji, w których cena lub sposób określania ceny przedmiotu takiej transakcji wynika z przepisów ustaw lub wydanych na ich podstawie aktów normatywnych. Przykładowo dotyczyło to cen urzędowych hurtowych i detalicznych produktów leczniczych i wyrobów medycznych, cen urzędowych za usługi przewozowe w publicznym transporcie zbiorowym.

Od 1 stycznia 2015 r. obowiązek dokumentacyjny nie dotyczył transakcji zawieranych przez członków grupy producentów rolnych w związku z ich zasadniczą działalnością zdefiniowaną w odrębnych przepisach. U podstaw takiego wyłączenia leżała konstatacja, że nie działają one jak typowe podmioty komercyjne, nastawione przede wszystkim na zysk, ponieważ zasadą ich działania jest umieszczanie na rynku (sprzedaż) produktów wyprodukowanych w gospodarstwach członków, a nie zakup i odsprzedaż z zyskiem; uzyskane ze sprzedaży pieniądze trafiają do członków w całości, jedynie po odliczeniu kosztów danej operacji¹⁵. Analogiczne rozwiązania przewidziano w od-

¹⁵ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. nr 88, poz. 983).

niesieniu do transakcji między wstępnie uznaną grupą producentów owoców i warzyw lub uznaną organizacją producentów owoców i warzyw, działających na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2003 r. o organizacji rynków owoców i warzyw oraz rynku chmielu¹⁶ a ich członkami.

Co do zasady, wyłączono możliwość zastosowania przepisów o podmiotach powiązanych do transakcji realizowanych pomiędzy spółkami, tworzącymi podatkową grupę kapitałową.

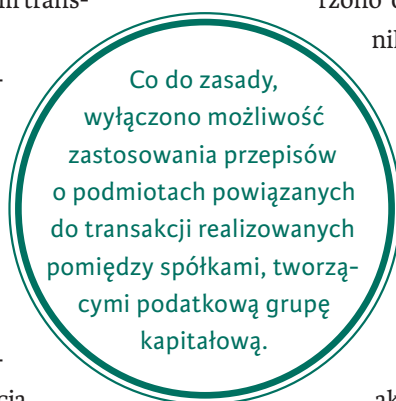
W przypadku transakcji objętych decyzją w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązаныmi (APA) w okresie ważności takiej decyzji dokumentacja podatkowa obejmuje tylko część wymaganych informacji (w szczególności dane finansowe, opis przebiegu transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji, ryzyka, aktywów, kapitału ludzkiego, wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu wraz z uzasadnieniem ich wyboru).

Od 1 stycznia 2018 r. katalog podmiotów wyłączonych z obowiązku dokumentacyjnego poszerzono o przypadki gdy powiązania wynikają wyłącznie z powiązania ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego lub ich związkami.

Fundamentalną zmianą od 1 stycznia 2019 r. jest jednak wyłączenie z obowiązku sporządzenia lokalnej dokumentacji cen transferowych transakcji kontrolowanych zawieranych wyłącznie przez podmioty powiązane mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Polski w roku podatkowym, w którym każdy z tych podmiotów powiązanych spełnia łącznie następujące warunki:

- nie korzysta ze zwolnienia, związanego z prowadzeniem działalności na terytorium specjalnej strefy ekonomicznej.
- nie poniósł straty podatkowej.

¹⁶ T.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 58.



Racjonalne jest wyłączenie transakcji kontrolowanych, których wartość w całości trwale nie stanowi przychodu albo kosztu uzyskania przychodu, z wyłączeniem transakcji finansowych, transakcji kapitałowych oraz transakcji dotyczących inwestycji, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Mijało się bowiem z celem dokumentowanie transakcji niemających skutków na wynik podatkowy.

Z tych samych względów należy pozytywnie ocenić wyłączenie transakcji kontrolowanych polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w innym państwie.

4. Elementy dokumentacji cen transferowych

Dokumentacja podatkowa jest z woli ustawodawcy podstawowym źródłem dowodowym zawierającym informacje umożliwiające przeprowadzenie analizy istoty działań gospodarczych oraz dokonanie ich oceny wskazującej, czy wynagrodzenie w transakcji kontrolowanej zostało ustalone na poziomie rynkowym¹⁷. W przepisach nie jest regulowana forma sporządzania dokumentacji podatkowej, lecz określają minimalne wymogi dotyczące jej zawartości. W okresie 2011–2016 dokumentacja podatkowa zawierała co do zasady następujące elementy:

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

W praktyce dokumentacja podatkowa powinna również obejmować dokumenty źródłowe potwierdzające informacje zawarte w części opisowej, takie jak faktury, zamówienia i specyfikacje składowane przez kontrahenta, materialne efekty świadczeń, arkusze kalkulacyjne, biznesplany, budżety, inne dokumenty dotyczące zasad polityki cenowej, korespondencję handlową, dane o konkurencji i rynku.

Od 1 stycznia 2017 r. przyjęto, za rekomendacjami BEPS¹⁸, koncepcję trójstopniowej dokumentacji cen transferowych:

Należy pozytywnie ocenić wyłączenie transakcji kontrolowanych polegających na przypisaniu dochodu do zagranicznego zakładu położonego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez nierezydentów, jeżeli przepisy właściwych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska, przewidują, że dochody te mogą być opodatkowane tylko w innym państwie.

¹⁷ Tak NSA w wyroku z 1 marca 2011 r., II FSK 1924/09.

¹⁸ OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, ACTION 13: 2015 Final Report, OECD Publishing,

- dokumentacja lokalna (*local file*) – szczegółowe informacje dotyczące transakcji lub innych zdarzeń ujętych w księgach rachunkowych podatnika, zachodzące pomiędzy nim a podmiotami powiązаныmi, jeżeli przychody (koszty) rachunkowe tego podatnika przekroczyły w poprzednim roku podatkowym 2 mln euro,
- dokumentacja grupowa (*master file*) – informacje o grupie podmiotów powiązanych, w skład której wchodzi podatnik, jeżeli przychody (koszty) rachunkowe tego podatnika przekroczyły w poprzednim roku podatkowym 20 mln euro,
- informacja o grupie podmiotów (country-by-country Report, CbC Report) – informacja w szczególności o wysokości dochodów i zapłaconego podatku oraz miejscach prowadzenia działalności jednostek zależnych oraz zakładów zagranicznych należących do grupy kapitałowej, jeżeli skonsolidowane przychody rachunkowe przekroczyły w poprzednim roku podatkowym 750 mln euro¹⁹.

Podatnicy, których przychody (koszty) w poprzednim roku podatkowym przekroczyły równowartość 10 mln euro zobowiązani są ponadto do złożenia uproszczonego sprawozdania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (CIT/TP, PIT/TP), zawierającego informacje o rodzaju występujących między podmiotami powiązanych, posiadanych zagranicznych zakładzie, m.in. o: liczbie podmiotów powiązanych, z którymi podatnik dokonywał transakcji lub innych zdarzeń, głównym przedmiocie działalności, profilu funkcjonalnym, podejmowanej restrukturyzacji, otrzymanych lub wypłaconych z tego tytułu rekompensatach, rodzajach transakcji lub innych zdarzeń zawieranych z podmiotami powiązаныmi (wraz z określeniem ich wartości, procento-

Paris 2015. Na podstawie zaleceń zawartych w Działaniu 13 BEPS opracowano nową treść rozdziału V wytycznych OECD.

¹⁹ Co do szczegółowych informacji zob. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania (Dz.U. 2017 poz. 1176).

wego udziału w całkowitych przychodach podatnika i kraju siedziby stron transakcji)²⁰.

Obowiązki dokumentacyjny w latach 2017–2018 schematycznie został przedstawiony w tabeli poniżej.

CENY TRANSFEROWE NA PORTALU FINANSE.MF.GOV.PL				RAPORTOWANIE WG KRAJÓW	
				DOKUMENTACJA GRUPOWA	DOKUMENTACJA GRUPOWA
		CIT-TP, ANALIZA PORÓWNAWCZA	CIT-TP, ANALIZA PORÓWNAWCZA	CIT-TP, ANALIZA PORÓWNAWCZA	CIT-TP, ANALIZA PORÓWNAWCZA
BRAK DOKUMENTACJI	DOKUMENTACJA KRAJOWA	DOKUMENTACJA KRAJOWA	DOKUMENTACJA KRAJOWA	DOKUMENTACJA KRAJOWA	DOKUMENTACJA KRAJOWA
0	2 MLN EURO	10 MLN EURO	20 MLN EURO	750 MLN EURO	
PRZYCHODY LUB KOSZTY WG USTAWY O RACHUNKOWOŚCI					SKONSOLIDOWANE PRZYCHODY

Źródło: <http://www.finance.mf.gov.pl/web/wp/cit/ceny-transferowe1/dokumentacja-cen-transferowych/aktualne-przepisy>

4.1. Dokumentacja lokalna

Dokumentacja lokalna (*local file*) stanowiąca podstawową część dokumentacji podatkowej, sporządzana jest przez podatników, których przychody (koszty) w poprzednim roku podatkowym przekroczyły równowartość 2 mln euro. Dokumentacja lokalna zawiera co do zasady:

- opis transakcji lub innych zdarzeń, zawierający m.in. wskazanie ich rodzaju i przedmiotu, opis funkcji, aktywów i ryzyk, wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń z tytułu transakcji lub innego zdarzenia,
- opis danych finansowych podatnika pozwalający na porównanie rozliczeń wynikających z transakcji z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego,
- opis podatnika, obejmujący opis struktury organizacyjnej i zarządczej przedsiębiorstwa, przedmiotu i zakresu prowadzonej

²⁰ Zob. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania (Dz.U. z 2017 r. poz. 1176).

Tabela: Porównanie zakresu dokumentacji lokalnej.

Przepisy obowiązujące do 2016 r.	Przepisy obowiązujące od 2017 r.
Opis podmiotów – stron transakcji (prosty, bez określonych wymogów)	Szczegółowe informacje o podatniku, obejmujące opis: struktury organizacyjnej i struktury zarządczej, przedmiotu i zakresu prowadzonej działalności, realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika, opis powiązań pomiędzy stronami, a także opis otoczenia konkurencyjnego
Opis transakcji – prosty, zawierający analizę funkcjonalną	Opis transakcji lub innych zdarzeń za rok podatkowy dokonany oddzielnie dla każdego rodzaju działalności, obejmujący poszerzoną analizę funkcjonalną oraz określenie profilu funkcjonalnego podatnika
Opis metody oszacowania cen	Opis metody oszacowania cen wraz ze szczegółowym uzasadnieniem jej wyboru
Określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty	Opis algorytmu kalkulacji rozliczeń z tytułu transakcji lub innego zdarzenia oraz sposób wyliczenia wartości rozliczeń
Dane finansowe (brak obowiązku analizy odchyleń)	Zestawienie danych finansowych podatnika pozwalające na porównanie rozliczeń wynikających z kalkulacji z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego
Określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku gdy miała ona wpływ na wartość transakcji	Opis realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych przeniesień pomiędzy podmiotami powiązаныmi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika (tzw. restrukturyzacje biznesowe)
Analiza danych porównawczych (fakultatywność)	Analiza danych porównawczych (obowiązek dla podatników z przychodami / kosztami powyżej 10 mln euro)
Dokumentacja grupowa (brak obowiązku)	Dokumentacja grupowa (obowiązek dla podatników z przychodami/kosztami powyżej 20 mln euro)

Źródło: opracowanie własne.

działalności, realizowanej strategii gospodarczej oraz otoczenia konkurencyjnego.

Do dokumentacji należy załączyć także porozumienia w sprawach podatku dochodowego (jeżeli były one zawierane), jak również dokumenty, w szczególności umowy, i porozumienia związane z transakcją lub innym zdarzeniem²¹.

Zestawienia podstawowych różnic w zakresie dokumentacji przed i po przedmiotowej nowelizacji przepisów w zakresie obowiązków dokumentacyjnych, zawarto w powyższej tabeli. Już samo porównanie zakresu wymaganej dokumentacji podstawowej lokalnej pozwala na stwierdzenie, że wprowadzone zmiany mają charakter zasadniczy. Obciążenia podatników z tytułu przygotowania kompletnej dokumentacji podstawowej uległy istotnemu zwiększeniu.

²¹ Szczegółową zawartość dokumentacji określa Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 12 września 2017 r. w sprawie informacji zawartej w dokumentacji podatkowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1753).

W przypadku zawarcia umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze dokumentacja podatkowa powinna określać w szczególności przyjęte w umowie zasady dotyczące praw wspólników (stron umowy) do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach. W dokumentacji podatkowej, opierając się przede wszystkim na analizie funkcjonalnej, trzeba będzie uwzględnić zakres faktycznie wykonywanych czynności przez poszczególnych wspólników (inwestorów) oraz stopień ich zaangażowania w prowadzenie spraw spółki i reprezentację, a także opisać przyjęte w umowie zasady podziału prawa do udziału w zysku oraz uczestnictwa w stratach w formule transakcji zawartej pomiędzy podmiotami powiązаныmi

Od 1 stycznia 2019 r. zakres poszczególnych elementów dokumentacji cen transferowych, zarówno lokalnej jak i grupowej, pozostaje co do istoty niezmienny, jednak szczegóły zostaną uregulowane w oczekiwanym rozporządzeniu

Ministra Finansów. Lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera następujące elementy:

- opis podmiotu powiązanego,
- opis transakcji, w tym analizę funkcji, ryzyk i aktywów,
- analizę cen transferowych, w tym:
 - analizę danych podmiotów niepowiązanych lub transakcji zawieranych z podmiotami niepowiązanymi lub pomiędzy podmiotami niepowiązanymi uznanych za porównywalne do warunków ustalonych w transakcjach kontrolowanych (analizą porównawczą), albo
 - analizę wykazującą zgodność warunków, na jakich została zawarta transakcja kontrolowana, z warunkami, jakie ustaliłyby podmioty niepowiązane (analiza zgodności) – w przypadku gdy sporządzenie analizy porównawczej nie jest właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie jest możliwe przy zachowaniu należytej staranności,
- informacje finansowe.

Warto zwrócić przede wszystkim uwagę na fakt, że już każda lokalna dokumentacja cen transferowych zawiera również analizę cen transferowych i stanowiącą jej element analizę porównawczą. W przypadkach, w których sporządzenie analizy porównawczej nie będzie właściwe w świetle danej metody weryfikacji cen transferowych lub nie będzie możliwe przy zachowaniu należytej staranności, lokalna dokumentacja cen transferowych powinna zawierać inną analizę, wykazującą zgodność warunków transakcji kontrolowanej z warunkami rynkowymi.

4.2. Analiza porównawcza

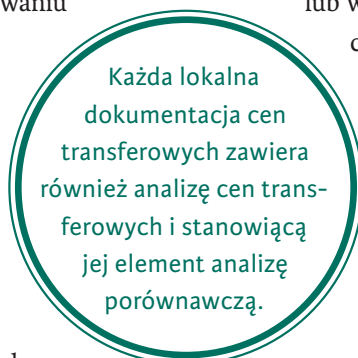
W latach 2001–2016 analiza porównawcza (tzw. analiza benchmarkingowa) nie była obligatoryjna. Poczynając od 2017 r., jeśli przychody (koszty) podatnika przekroczyły w poprzednim roku

podatkowym równowartość 10 mln euro, dokumentacja lokalna musiała zawierać także opis danych porównawczych, ewentualnie opis zgodności warunków transakcji lub innych zdarzeń. Co do zasady, w takim przypadku podatnik powinien odnieść się do danych pochodzących od podmiotów niezależnych, np. pozyskanych ze specjalistycznych baz danych (np. baza QTPA dla podmiotów polskich, Amadeus dla podmiotów europejskich, Orbis dla celów analizy przedsiębiorstw na rynkach światowych).

Analiza danych porównawczych powinna uwzględniać w szczególności informacje dotyczące stron transakcji, uzasadnienia wyboru analizowanej strony transakcji lub innego zdarzenia, założeń stanowiących podstawę analizy danych porównawczych, które wpływają na wartość rynkową przedmiotu transakcji, przyczyn zastosowania danych porównawczych pochodzących z jednego roku lub danych wieloletnich, danych porównawczych, w tym danych finansowych

lub wskaźników finansowych odnoszących się do operacji gospodarczych z podmiotami niezależnymi lub zawieranych między niezależnymi podmiotami, które podatnik wykorzystał do zastosowania metody kalkulacji dochodów, lub które odrzucił, zastosowanych korekt, wyznaczonego punktu lub przedziału rynkowego wraz z opisem ewentualnego wykorzystania miar statystycznych.

Dotychczasowe przepisy (2017–2018) ustanawiają m.in. obowiązek uwzględnienia w finalnej grupie porównawczej analizy podmiotów mających siedzibę na terytorium Polski oraz obowiązek uzasadnienia wykorzystania danych wieloletnich lub danych finansowych z jednego roku. W przypadku niektórych rodzajów transakcji, ten obowiązek nie może zostać w pełni wypełniony z uwagi na brak dostępności krajowych danych na temat konkretnych rodzajów transakcji lub innych zdarzeń. Publiczne bazy danych, np. RoyaltyStat, RoyaltySource, Markables lub RoyaltyRange zawierają głównie informacje na te-



mat warunków transakcji ustalonych na rynkach zagranicznych, np. amerykańskim, gdzie istnieje obowiązek bieżącego składania raportów o warunkach transakcji, których przedmiotem jest udzielanie licencji.

Z uwagi na źródła pochodzenie danych, w oparciu o które przygotowywana jest analiza danych porównawczych, wyróżnia się wewnętrzną analizę danych porównawczych oraz zewnętrzną analizę danych porównawczych. Podstawą wewnętrzną analizy danych porównawczych są dane finansowe dotyczące porównywalnych transakcji względem transakcji analizowanej, zawieranych przez dany podmiot z podmiotami niepowiązаныmi. O ile w przypadku spółek powiązanych, których profil działalności zakłada realizowanie transakcji zarówno z podmiotami powiązаныmi, jak i z kontrahentami zewnętrznymi

Nowe regulacje od 1 stycznia 2019 r. utrzymują obowiązek sporządzania, jak również dokonywania aktualizacji analizy porównawczej, stanowiącej element lokalnej dokumentacji cen transferowych, nie rzadziej niż raz na 3 lata, chyba że zmiana warunków ekonomicznych uzasadnia aktualizację z większą częstotliwością.

(np. dystrybutorzy) pozyskanie takich informacji jest możliwe, to w przypadku wyspecjalizowanych spółek w ramach grupy, zawierających transakcje tylko z podmiotami powiązаныmi, w celu przygotowania analizy danych porównawczych z reguły konieczne jest pozyskanie informacji z zewnętrznych baz danych o porównywalnych transakcjach zawieranych przez podmioty niezależne. Natomiast przygotowanie zewnętrznej analizy danych porównawczych wiąże się przede wszystkim z większymi nakładami finansowymi w celu pozyskania informacji, przygotowaniem strategii przeprowadzenia analizy pod kątem profilu funkcjonalnego podmiotu testowanego, wyborem odpowiednich wskaźników zyskowości, właściwej metody weryfikacji poziomu rynkowości oraz właściwego doboru finalnej próby porównawczej.

Tabela. Przegląd metod określania dochodów podatnika.

Podstawowe metody określania dochodów podatników	
Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej	Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej polega na porównaniu ceny przedmiotu transakcji ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązаныmi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określeniu wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązаныmi.
Metoda ceny odprzedaży	Metoda ceny odprzedaży polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług, o marżę ceny odprzedaży.
Metoda rozsądnej marży	Metoda rozsądnej marży polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązаныm na poziomie sumy bazy kosztowej i narzutu zysku ustalonych pomiędzy podmiotami niezależnymi, które uwzględniają porównywalne funkcje, ponoszone ryzyka oraz angażowane aktywa.
Metody zysku transakcyjnego	
Metoda podziału zysków	Metoda podziału zysków polega na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z daną transakcją (transakcjami) osiągnęły podmioty powiązane oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podziału podmioty niezależne. Podziału zysków dokonuje się za pomocą: – analizy rezydualnej, – analizy udziału.
Metoda marży transakcyjnej netto	Metoda marży transakcyjnej netto polega na badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje dany podmiot w transakcji lub transakcjach z innym podmiotem powiązаныm i określeniu jej na poziomie marży, jaką uzyskuje ten podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi lub marży uzyskiwanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne.

Źródło: Rozporządzenie Ministra Finansów z 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze szacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.

Nowe regulacje od 1 stycznia 2019 r. utrzymują obowiązek sporządzania, jak również dokonywania aktualizacji analizy porównawczej, stanowiącej element lokalnej dokumentacji cen transferowych, nie rzadziej niż raz na 3 lata, chyba że zmiana warunków ekonomicznych uzasadnia aktualizację z większą częstotliwością. Szczegółowe informacje na temat zawartości analizy porównawczej zawierać będą przepisy wykonawcze.

4.3. Metody weryfikacji cen transferowych

W tabeli na s. 34 dokonano przeglądu dotychczas obowiązujących metod szacunku (weryfikacji) cen transferowych.

Z zadowoleniem trzeba odnotować, że nowe regulacje obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. oprócz pięciu metod podstawowych, umożliwiają użycie innych metod, w tym technik wyceny. Jednocześnie, w przypadku wyboru innej metody podatek jest zobowiązany do uzasadnienia, że żadna z podstawowych metod nie może zostać uznana jako najbardziej odpowiednią metodę. Odstępuje się zatem od sztywnego gorsetu pięciu omówionych metod szacunku, co w świetle skomplikowanych i specyficznych uwarunkowań wielu transakcji kontrolowanych (np. reorganizacji) jest w pełni uzasadnione. Pierwszeństwo stosowania nadal ma jednak pięć metod podstawowych.

4.4. Dokumentacja grupowa

Od 1 stycznia 2019 r. co do istoty nieznacznie zostają modyfikowane regulacje w zakresie sporządzania grupowej dokumentacji cen transferowych (tzw. *Master File*) wprowadzając ten obowiązek dla podmiotów powiązanych, należących do grupy kapitałowej, dla której sporządzane jest skonsolidowane (metodą pełną lub propor-

cjonalną) sprawozdanie finansowe i której skonsolidowane przychody przekroczyły 200 000 000 złotych lub równowartość tej kwoty w innej walucie. Podatnicy dołączają grupową dokumentację cen transferowych, sporządzoną za zakończony rok ob-

rotowy, do lokalnej dokumentacji cen transferowych w terminie do końca dwunastego miesiąca po zakończeniu roku obrotowego. Dłuższy termin w odniesieniu do grupowej dokumentacji cen transferowych ma za zadanie zapewnić, że

dokumentacja taka będzie dla podatnika dostępna, nawet jeśli jest

przygotowywana przez inny podmiot, działający w ramach grup kapitałowej.

Możliwe jest *expressis verbis* wykorzystanie przez podatników grupowej dokumentacji cen transferowych, przygotowanej przez inny podmiot należący do grupy podmiotów powiązanych, również

w języku angielskim. Stanowi to uproszczenie obowiązku w zakresie dokumentacji cen transferowych dla podatników, należących do międzynarodowych grup kapitałowych. Jednocześnie, na żądanie organu podatek ma obowiązek przedłożenia grupowej dokumentacji cen transferowych w języku polskim w terminie 30 dni od dnia doręczenia tego żądania.

Grupowa dokumentacja cen transferowych zawiera zbliżone do dotychczasowych na elementy:

- opis grupy kapitałowej,
- opis istotnych wartości niematerialnych i prawnych grupy,
- opis istotnych transakcji finansowych grupy,
- informacje finansowe i podatkowe tej grupy.

Od 1 stycznia 2019 r. co do istoty nieznacznie zostają modyfikowane regulacje w zakresie sporządzania grupowej dokumentacji cen transferowych (tzw. *Master File*) wprowadzając ten obowiązek dla podmiotów powiązanych, należących do grupy kapitałowej.

Nowe regulacje obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. oprócz pięciu metod podstawowych, umożliwiają użycie innych metod, w tym technik wyceny. Jednocześnie, w przypadku wyboru innej metody podatek jest zobowiązany do uzasadnienia, że żadna z podstawowych metod nie może zostać uznana za najbardziej odpowiednią metodę.

5. Uproszczenia dokumentacyjne

Dotychczas jedynie opis usług o niskiej wartości dodanej mógł być potencjalnie traktowany jako uproszczenie obowiązku dokumentacyjnego. W przypadku wystąpienia transakcji dotyczącej usług o niskiej wartości podatnik ma prawo przedstawienia jej opisu. Nie jest to element obligatoryjny dokumentowania transakcji dotyczących usług o niskiej wartości dodanej pomiędzy podmiotami powiązаныmi, którym nadal pozostaje dokumentacja podatkowa. W zamierzeniu wprowadzenie przepisów w tym zakresie miało być ułatwieniem dla podatników,

Od 2019 r. faktycznie uproszczono wymogi w obszarze cen transferowych w zakresie usług o niskiej wartości dodanej (rozwiązania typu *safe harbour*).

przy czym trudno mówić o realizacji tego celu, skoro jednocześnie nie zwolniono podatników z obowiązku przygotowania dokumentacji cen transferowych. Jeżeli podmiot powiązany przedstawi organom podatkowym lub organom kontroli skarbowej opis transakcji dotyczącej usług o niskiej wartości dodanej, organy te dokonują badania w pierwszej kolejności na podstawie przedstawionego opisu. Obecnie rozporządzenia w sprawie cen transferowych definiują usługi o niskiej wartości dodanej jako usługi o charakterze rutynowym, wspomagające działalność główną usługobiorcy, ogólnie bądź łatwo dostępne, które nie przyczyniają się do powstania dużej wartości dodanej dla usługodawcy lub usługobiorcy.

Od 2019 r. faktycznie uproszczono wymogi w obszarze cen transferowych w zakresie usług o niskiej wartości dodanej (rozwiązania typu *safe harbour*). Organ podatkowy odstąpi od określenia wysokości dochodu albo straty podatkowej w transakcjach, spełniających łącznie warunki:

- narzut na kosztach tych usług został ustalony przy wykorzystaniu metody rozsądnej marży albo metody marży transakcyjnej netto i wynosi:
 - nie więcej niż 5% kosztów – w przypadku nabycia usług,

- nie mniej niż 5% kosztów – w przypadku świadczenia usług,
- usługodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową,
- usługobiorca posiada kalkulację obejmującą następujące informacje:
 - rodzaj i wysokość kosztów uwzględnionych w kalkulacji,
 - sposób zastosowania i uzasadnienie wyboru kluczy alokacji dla wszystkich podmiotów powiązanych korzystających z usług.

Jednocześnie podatnicy stosujący do takich usług zasady zostają zwolnieni z obowiązku uwzględnienia w dokumentacji cen transferowych analizy cen transferowych. Wprowadzony mechanizm (w tym zawartość bazy kosztowej) oraz poziom narzutu w wysokości 5% bazy kosztowej stanowi wdrożenie rekomendacji zawartych w Wytycznych OECD²² oraz rezultatach prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w zakresie usług o niskiej wartości dodanej²³.

Regulacja *safe harbour* zostaje wprowadzona w odniesieniu do weryfikacji rynkowego charakteru oprocentowania pożyczki i określania na tej podstawie dochodu albo straty podatkowej dla pożyczek spełniających łącznie warunki, tj.

- oprocentowanie pożyczki na dzień zawarcia umowy jest ustalane w oparciu o rodzaj bazowej stopy procentowej i marżę, określone w obwieszczeniu Ministra Finansów aktualnym na dzień zawarcia tej umowy,
- nie przewidziano wypłaty innych niż odsetki opłat związanych z udzieleniem lub obsługą pożyczki, w tym prowizji lub premii,

²² Punkt 7.61 Wytycznych OECD z lipca 2017 r.

²³ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie prac Wspólnego Forum UE ds. Cen Transferowych w okresie od kwietnia 2009 r. do czerwca 2010 r. i związanych z nimi propozycji: 1. Wytycznych w sprawie usług o niskiej wartości dodanej świadczonych wewnątrz grup i 2. Potencjalnych podejść do spraw trójstronnych poza UE, Dodatek I, punkt 65 (Bruksela, 25 stycznia 2011, KOM(2011) 16).

- pożyczka została udzielona na okres nie dłuższy niż 5 lat,
- w trakcie roku obrotowego łączny poziom zobowiązań albo należności podmiotu powiązanego z tytułu kapitału pożyczek z podmiotami powiązаныmi liczony odrębnie dla udzielonych oraz zaciągniętych pożyczek wynosi nie więcej niż 20 000 000 zł lub równowartość tej kwoty.
- pożyczkodawca nie jest podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.

Uproszczenia stosuje się również do kredytu i emisji obligacji. Obwieszczenie ma odnosić się do rodzajów bazowych stóp procentowych stosowanych na międzybankowym rynku finansowym, funkcjonujących w odniesieniu do danej waluty i długości okresu odsetkowego – takich jak międzybankowa stopa WIBOR dla pożyczek w złotych.

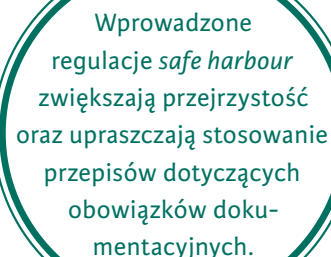
Dla transakcji spełniających takie warunki podatnik nie musi również przygotowywać analizy porównawczej.

Należy zgodzić się, że wprowadzone regulacje *safe harbour* zwiększają przejrzystość oraz upraszczają stosowanie przepisów dotyczących obowiązków dokumentacyjnych. Zwiększa to pewność działania podatników w odniesieniu do spełnienia wymogów w zakresie cen transferowych oraz zmniejsza obciążenia administracyjne.

Podsumowanie

Wzrost znaczenia problematyki cen transferowych, zarówno dla administracji skarbowych, jak również grup kapitałowych, prowadzi do wprowadzania kompleksowych regulacji o charakterze dokumentacyjnym. Tendencje regulacyjne są jednoznaczne, dla podmiotów objętych obowiązkiem dokumentacyjnym zwiększa się złożoność i szczegółowość informacji przekazywanych organom podatkowym, również obejmujących wrażliwe dane finansowe. Aktualnie wiążące przepisy w Polsce określają obligatoryjne elementy dokumentacji podatkowej, jednak nie dyktują żadnej szczególnej formy jej przekazania.

Niełatwe może okazać się pogodzenie celów biznesowych przedsiębiorstwa z kwestiami bezpieczeństwa podatkowego przedsiębiorstwa. Wprowadzane od 2017 r. zmiany w zakresie obowiązków dokumentacyjno-sprawozdawczych, skutkują, w szczególności dla dużych przedsiębiorców, wzrostem nakładów zarówno administracyjnych, finansowych, a także ryzyka w obszarze cen transferowych. Rok 2019 otworzy kolejny rozdział w zakresie problematyki cen transferowych w Polsce, ze względu na wprowadzenie m.in. zmienionych obowiązków sprawozdawczo-dokumentacyjnych.



Wprowadzone regulacje *safe harbour* zwiększają przejrzystość oraz upraszczają stosowanie przepisów dotyczących obowiązków dokumentacyjnych.

Abstract

Development and Evaluation of Regulations concerning Transfer Pricing Documentation

The new regulations that have been introduced since 2017 extend significantly the scope of the TP documentation and reporting requirements to be provided to tax authorities. Therefore they increase administrative and financial burden in particular for multinational enterprises. Taxpayers should prepare for next changes (2019) by i.a. assessing the necessary resources to complete the extended reporting requirements and developing revised standards of intercompany TP documentation (master file, local file, benchmarking analysis). As a consequence, the preparation of TP documentation should no longer be regarded as a purely compliance exercise but instead should become an inherent part of the capital group's tax risk management.

Keywords: TP documentation, master file, local file, benchmarking analysis



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analysis and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162

DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analizystudiacasp@gmail.com · www.sgh.waw.pl/casp