



PACZUSKI
TAUDUL

PRZEKRÓJ PODATKOWY

PRZEWODNIK PO INTERPRETACJACH I WYROKACH DOTYCZĄCYCH NOWYCH
ZASAD SPORZĄDZANIA DOKUMENTACJI CEN TRANSFEROWYCH

9.01.2018 r.

Szanowni Państwo,

pierwszy kwartał tego roku stać będzie zapewne pod znakiem mierzenia się z zagadnieniami dotyczącymi tworzenia dokumentacji cen transferowych. Mimo upływu już prawie dwóch lat od momentu przyjęcia przez ustawodawcę przepisów dotyczących tej kwestii, ich treść nadal budzi istotne kontrowersje i staje się przedmiotem coraz liczniejszych sporów na linii podatnicy-organy skarbowe.

Z tego względu, aby ułatwić poruszanie się po skomplikowanych zagadnieniach dotyczących dokumentacji cen transferowych, przygotowaliśmy dla Państwa niniejszy przewodnik. Ma on przede wszystkim za zadanie przedstawienie Państwu aktualnej linii interpretacyjnej i orzeczniczej odnoszącej się do najistotniejszych zagadnień związanych z przygotowaniem dokumentacji podatkowych. Nie stanowi on przy tym naszej merytorycznej oceny prawidłowości tych stanowisk, a jedynie praktyczną relację z tego jak poszczególne zagadnienia, potencjalnie problematyczne dla podatników, są interpretowane przez organy podatkowe czy sądy administracyjne. Wierzymy, iż niniejszy przewodnik będzie dla Państwa pomocny.

W przypadku pytań zachęcamy do kontaktu z naszym zespołem cen transferowych.

Życzymy ciekawej lektury,

Zespół Kancelarii Paczusi Taudul

SPIS TREŚCI

MAPOWANIE TRANSAKCYJ PODLEGAJĄCYCH DOKUMENTACJI PODATKOWEJ	4
Stosowanie kryterium rodzajowego i podmiotowego	4
Dokumentacja podatkowa dla transakcji zwolnionych z opodatkowania	5
Tworzenie dokumentacji dla transakcji zawieranych przez spółkę osobową	5
USTALANIE WARTOŚCI TRANSAKCYJ	5
Wartość transakcji – brutto czy netto?	5
Podstawa określenia wartości transakcji	5
Zasady ustalenia wartości transakcji finansowych	6
Zasady ustalania wartości transakcji cash poolingu	6
Obliczenie limitu transakcyjnego w przypadku połączenia podatników	6
Obliczenie limitu transakcyjnego dla oddziału spółki zagranicznej	6
MOMENT SPORZĄDZENIA DOKUMENTACJI	6
Moment sporządzania dokumentacji podatkowej dla pożyczek i poręczeń	6
Nowa dokumentacja dla podatników z przesuniętym rokiem podatkowym	7
KIEDY BRAK OBOWIĄZKÓW DOKUMENTACYJNYCH I INFORMACYJNYCH?	7
Brak obowiązku sporządzania analizy danych porównawczych, gdy brak jest transakcji podlegających dokumentacji	7
Brak obowiązku składania oświadczenia i CIT-TP, gdy podatnik nie jest zobowiązany do sporządzenia dokumentacji	7
Obowiązki dokumentacyjne przy zbyciu udziałów w celu umorzenia	8

I. MAPOWANIE TRANSAKCYJ PODLEGAJĄCYCH DOKUMENTACJI PODATKOWEJ

1 Odnoszenie limitu transakcyjnego wg kryterium rodzajowego i podmiotowego

Ze względu na brak precyzji ustawodawcy, nowe regulacje dotyczące zasad sporządzania dokumentacji cen transferowych w aspekcie mapowania transakcji już od momentu uchwalenia pozwalały na pewną dowolność interpretacyjną, która w szczególności dotyczyła dwóch aspektów, tj. grupowania transakcji jednego rodzaju oraz możliwości odnoszenia limitu transakcyjnego do transakcji tego samego rodzaju zawieranych z różnymi podmiotami powiązаныmi.

Pierwsza z wątpliwości miała swe źródło w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 15 lipca 2016 r. (IBPB-1-2/4510-430/16/JW) i wydanego orzeczenia WSA w Krakowie z 23 lutego 2017 r. (I SA/Kr 1290/16). Zgodnie ze stanowiskiem organu przepis nakładający obowiązek dokumentowania „transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju” należy interpretować w ten sposób, iż pojęcie „jednego rodzaju” stosuje się wyłącznie do zdarzeń, zatem transakcje zawierane z podmiotami powiązаныmi takiemu podziałowi rodzajowemu nie podlegają. W konsekwencji dla celu określenia czy i jakie transakcje podlegają obowiązkowi dokumentacyjnemu ich wartości powinny być sumowane.

Druga z wątpliwości dotyczyła możliwości odnoszenia indywidualnie ustalonego progu transakcji

podlegających dokumentacji oddzielnie do każdej transakcji jednego rodzaju zawieranej z danym podmiotem powiązany. Z literalnego brzmienia przepisów nie wynika bowiem bezpośrednio, aby wprowadzenie dodatkowego kryterium podmiotu, z którym transakcja jest zawierana, było możliwe.

Powyższe wątpliwości zostały dość jednoznacznie rozstrzygnięte w licznych interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy w ostatnim czasie (szczególnie w ostatnim kwartale 2017 r.). Wynika z nich, iż wskazany w art. 9a ust. 1d ustawy o CIT limit transakcji lub innych zdarzeń jednego rodzaju mających istotny wpływ na wysokość dochodu (straty) podatnika należy odnosić osobno do każdej **transakcji jednego rodzaju** (potwierdzono tym samym korzystne dla podatników stanowisko w tym zakresie) **zawartej z danym podmiotem powiązany** (potwierdzono tym samym możliwość stosowania kryterium podmiotowego w procesie mapowania transakcji podlegających dokumentacji), a w konsekwencji, **jeżeli kwota danej transakcji jednego rodzaju nie będzie przekraczać tego limitu, podatnik nie będzie zobowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej takiej transakcji.**

Warto odnotować, iż organy podatkowe zajmują konsekwentnie negatywne stanowisko w zakresie możliwości odnoszenia limitu transakcyjnego odrębnie do każdej transakcji zawieranej przez podatnika z danym podmiotem z nim powiązany w danym roku, bez stosowania kryterium rodzajowego. Część podatników w zapytaniach wskazywało, iż właściwym dla ustalenia obowiązku dokumentacyjnego byłoby

stosowanie kryterium istotności w odniesieniu do poszczególnych jednostkowych transakcji. Organy nie uznają takiego podejścia za właściwe i nakazują sumowanie wartości transakcji jednego rodzaju realizowanych z danym podmiotem.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0114-KDIP2-2.4010.154.2017.2.AZ	22 listopad 2017
0111-KDIB1-2.4010.240.2017.2.MS	23 listopad 2017
0115-KDIT2-3.4010.235.2017.1.JG	23 listopad 2017
0111-KDIB1-3.4010.277.2017.1.JKT	28 listopad 2017
0114-KDIP2-2.4010.206.2017.1.AZ	28 listopad 2017
0111-KDIB1-3.4010.288.2017.1.MST	30 listopad 2017
0111-KDIB1-3.4010.308.2017.2.BM	30 listopad 2017
0111-KDIB1-3.4010.309.2017.2.BM	30 listopad 2017
0111-KDIB1-2.4010.293.2017.1.BG	1 grudzień 2017
0111-KDIB1-2.4010.296.2017.1.MM	1 grudzień 2017
0111-KDIB2-1.4010.262.2017.2.BKD	5 grudzień 2017
0111-KDIB1-2.4010.370.2017.1.MM	7 grudzień 2017
0111-KDIB1-3.4010.325.2017.2.APO	11 grudzień 2017
0111-KDIB1-1.4010.152.2017.1.NL	13 grudzień 2017
0111-KDIB1-2.4010.388.2017.1.BD	13 grudzień 2017
0114-KDIP2-2.4010.246.2017.1.AZ	15 grudzień 2017
0115-KDIT2-3.4010.288.2017.1.KP	19 grudzień 2017
0111-KDIB1-3.4010.447.2017.1.MST	20 grudzień 2017

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1-3.4010.116.2017.1.AL	9 czerwiec 2017
0114-KDIP2-2.4010.203.2017.1.SO	28 listopad 2017
0114-KDIP2-2.4010.209.2017.1.AZ	29 listopad 2017
0111-KDIB1-1.4010.108.2017.1.NL	30 listopad 2017
0114-KDIP2-2.4010.216.2017.1.AZ	7 grudzień 2017

2 Dokumentacja podatkowa dla transakcji zwolnionych z opodatkowania

W ocenie organów podatkowych **dokumentacji podlegać powinny także te transakcje, które dotyczą dochodów zwolnionych z opodatkowania.** Takie stanowisko zostało wyrażone w odpowiedzi na zapytanie podatnika, które dotyczyło dochodów podlegających zwolnieniu od podatku dochodowego ze względu na jego przeznaczenie na cele statutowe wskazane szczegółowo w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT.

Zdaniem organów podatkowych decydujące w tym wypadku jest kryterium podmiotowe (tj. bycie podatnikiem podlegającym ustawie o CIT), a nie kryterium przedmiotowe (czyli korzystanie przez podatnika ze zwolnienia przedmiotowego przewidzianego w ustawie o CIT).

Należy spodziewać się, iż w przyszłości powyższe stanowisko może być rozciągane także na przypadki dotyczące wydatków ponoszonych przez podat-

ników, które nie są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. W takim przypadkach organy również na podstawie tożsamyh argumentów mogą uznać sporządzenie dokumentacji takich transakcji za konieczne.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0115-KDIT2-3.4010.215.2017.2.KP	24 listopad 2017

3 Tworzenie dokumentacji dla transakcji zawieranych przez spółkę osobową

Podatnicy, których przychody i koszty za poprzedni rok podatkowy nie przekraczają podstawowego progu 2 mln euro i nie mają obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowych, a jednocześnie uzyskują dochody z działalności prowadzonej w formie spółki osobowej, której przychody lub koszty przekroczyły ten próg, są zobowiązani do sporządzania dokumentacji jedynie dla transakcji zawieranych przez spółkę osobową. Zatem **obowiązek dokumentacyjny nie rozciąga się ze spółki osobowej na wszystkie transakcje realizowane przez wspólnika w danym roku podatkowym, a jedynie dotyczy tych zawieranych przez spółkę osobową.**

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1-3.4010.453.2017.1.APO	11 grudzień 2017

II. USTALANIE WARTOŚCI TRANSAKcji

1 Wartość transakcji – brutto czy netto?

Ustalenie wartości transakcji w ramach nowych regulacji art. 9a ustawy o CIT następować powinno z uwzględnieniem podatku od towarów i usług.

Organy uznają bowiem, iż skoro za transakcję można uznać m.in. umowę nabycia lub sprzedaży jednego dobra, umowę sprzedaży szeregu dóbr lub wykonania szeregu usług, dla których określono łączną cenę, to wartość transakcji ustalić należy w kwocie brutto, tj. z uwzględnieniem podatku od towarów i usług. Tak ustalona wartość transakcji świadczy bowiem o „istotności transakcji” o jakiej mowa w art. 9a ust. 1d ustawy o CIT.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1-3.4010.449.2017.1.APO	11 grudzień 2017
0114-KDIP2-2.4010.154.2017.2.AZ	22 listopad 2017

2 Podstawa określenia wartości transakcji

Określenie wartości transakcji podlegających dokumentacji, o której mowa w art. 9a ustawy o CIT, powinno następować na podstawie ujętych w księgach rachunkowych kosztów i przychodów wynikających z wystawionych faktur. Zatem, jeżeli faktury są wystawiane, nie należy brać pod

uwagę kwoty przepływów pieniężnych wynikających z tych transakcji.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0114-KDIP2- 2.4010.154.2017.2.AZ	22 listopad 2017

3 Zasady ustalenia wartości transakcji finansowych

W przypadku transakcji finansowych organy podatkowe stoją obecnie na stanowisku, iż w celu ustalenia ich wartości dla potrzeb określenia limitu transakcji, o którym mowa w art. 9a ust. 1d ustawy o CIT, **należy wziąć pod uwagę nie tylko kwotę opłat czy odsetek zapłaconych lub uzyskanych w danym roku podatkowym, ale powinno się uwzględnić także inne elementy transakcji**, tj. kwotę kapitału udzielonej, bądź zaciągniętej pożyczki, kwotę gwarantowaną/poreczaną czy też środki składane na depozycie.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1- 3.4010.451.2017.1.APO	11 grudzień 2017
1462-IPPB6.4510.634.2016.1.AM	25 styczeń 2017

4 Zasady ustalania wartości transakcji cash pooling

Zdaniem organów podatkowych wartość transakcji cash pooling należy ustalać poprzez zsumowanie przepływów środków finansowych

oraz wysokości płaconych odsetek.

Podatnik dążył do potwierdzenia stanowiska, zgodnie z którym przy określaniu obowiązku sporządzania dokumentacji podatkowej należy uwzględniać jedynie wartość odsetek w danym roku podatkowym rozumianych jako różnica pomiędzy sumą odsetek należnych podatnikowi oraz odsetek, do których zapłaty zobowiązany będzie podatnik w ramach struktury cash pooling, z uwzględnieniem ewentualnych opłat dodatkowych na rzecz pool leadera.

Organy podatkowe nie zgodziły się z takim podejściem i nakazały ustalać wartość transakcji cash pooling poprzez zsumowanie przepływów środków finansowych oraz wysokości płaconych odsetek.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1- 2.4010.230.2017.2.BG	22 listopad 2017

5 Obliczenie limitu transakcyjnego w przypadku połączenia podatników

Regulacje art. 9a ustawy o CIT nie przewidują odrębnych zasad określania zakresu obowiązku dokumentacyjnych w przypadku połączeń podmiotów zachodzących w trakcie roku objętego dokumentacją. Z tego względu organy skarbowe przyjmują, iż **próg istotności obliczany powinien być na podstawie przychodów osią-**

gniętych przez podatnika (podmiot przejmujący), a nie łącznie przez podatnika i spółkę z nim połączoną (podmiot przejęty).

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1- 3.4010.205.2017.1.JKT	18 październik 2017

6 Obliczenie limitu transakcyjnego dla oddziału spółki zagranicznej

Obowiązki dokumentacyjne przewidziane w art. 9a ustawy o CIT stosują się także do oddziałów spółek zagranicznych, które realizują transakcje z podmiotami powiązаныmi. Kwestią problematyczną był sposób ustalenia limitu transakcyjnego, tj. czy powinien on być ustalany na podstawie przychodów i kosztów oddziału czy spółki jako całości. Zdaniem organów **pod uwagę należy brać sumę przychodów lub kosztów oddziału i centrali.**

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1- 3.4010.330.2017.1.PC	1 grudzień 2017
0114-KDIP2- 2.4010.284.2017.1.SO	1 grudzień 2017

III. MOMENT SPORZĄDZENIA DOKUMENTACJI

1 Moment sporządzania dokumentacji podatkowej dla pożyczek i poręczeń.

Obecnie organy podatkowe prezentują podejście,

zgodnie z którym **obowiązki dokumentacyjne w danym roku podatkowym nie podlegają pożyczki, które zostały zawarte we wcześniejszych latach** (tj. zostały „dokonane” przed początkiem danego roku podatkowego), nawet jeżeli kreują one określone skutki podatkowe w tym roku podatkowym. Dotyczy to także poręczeń.

Oznacza to w praktyce, iż **dokumentacji w danym roku podatkowym podlegają tylko te pożyczki i poręczenia o wartości przekraczającej indywidualnie ustalony dla podatnika limit kwotowy, które zostały dokonane w tym roku podatkowym**. Dla podatników zobowiązanych do sporządzania analiz porównawczych oznacza to, iż obowiązek ich przygotowania pojawi się jedynie w dacie zawarcia transakcji, a w konsekwencji dokonywanie aktualizacji (wymagane ustawowo co najmniej raz na 3 lata) może nie być konieczne.

Co więcej, **na powyższe podejście nie wpływa fakt ewentualnego zmodyfikowania warunków zawartej początkowo transakcji**, przykładowo zmiany daty spłaty pożyczki czy odsetek. Nadal bowiem transakcję uważa się za dokonaną w dacie pierwotnego jej zawarcia, tj. w dacie podpisania umowy pożyczki i przekazania środków pieniężnych.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1-3.4010.283.2017.1.APO	12 październik 2017
0111-KDIB1-3.4010.337.2017.1.APO	12 październik 2017

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1-3.4010.385.2017.1.IZ	3 listopad 2017
0111-KDIB1-2.4010.375.2017.1.ANK	12 grudzień 2017

2 Nowa dokumentacja dla podatników z przesuniętym rokiem podatkowym

Organy potwierdzają, iż w przypadku podmiotów, których rok podatkowy jest różny od roku kalendarzowego, **nowe obowiązki dokumentacyjne dotyczyć będą transakcji lub innych zdarzeń z podmiotami powiązаныmi realizowanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po 31 grudnia 2016 r.** Zatem, w przypadku podmiotów z przesuniętym rokiem podatkowym nowe obowiązki dokumentacyjne będą realizować się z pewnym przesunięciem czasowym w stosunku do podmiotów, które wybrały rok podatkowy odpowiadający kalendarzowemu.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0115-KDIT2-3.4010.213.2017.1.JG	6 listopad 2017
0114-KDIP2-2.4010.177.2017.2.AG	8 listopad 2017

IV. KIEDY BRAK OBOWIĄZKÓW DOKUMENTACYJNYCH I INFORMACYJNYCH?

1 Brak obowiązku sporządzania analizy danych porównawczych, gdy brak jest transakcji podlegających dokumentacji

W sytuacji, gdy w danym roku podatnik spełnia warunek podstawowy dotyczący sporządzenia dokumentacji (jego przychody lub koszty z poprzedniego roku podatkowego przekraczają równowartość 2 mln euro) ale wartość zawieranych przez niego transakcji z podmiotami powiązаныmi nie przekracza ustalonego limitu transakcyjnego, to nie jest on zobowiązany do sporządzenia dokumentacji podatkowej za ten okres.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1-2.4010.352.2017.1.ANK	7 grudzień 2017

2 Brak obowiązku składania oświadczenia i CIT-TP, gdy podatnik nie jest zobowiązany do sporządzenia dokumentacji

W sytuacji gdy po stronie podatnika nie powstają obowiązki dokumentacyjne w rozumieniu art. 9a ustawy o CIT, **nie będzie on również zobligowany do realizacji obowiązków sprawozdawczych obejmujących złożenie oświadczenia o sporządzeniu dokumentacji podatkowej** (co wywodzone jest m.in. z art. 9a ust. 1 i ust. 7 ustawy o CIT), **jak również sporządzenia i podpisania sprawozdania CIT-TP** (zgodnie z art. 27 ust. 5 ustawy o CIT obowiązek złożenia CIT-TP dotyczy tylko podatników obowiązanych do sporządzania dokumentacji podatkowej).

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1-3.4010.450.2017.1.APO	11 grudzień 2017

3 Obowiązki dokumentacyjne przy zbyciu udziałów w celu umorzenia

W wydanych interpretacjach indywidualnych potwierdzono, iż **zarówno po stronie podmiotu dokonującego zbycia udziałów w celu umorzenia, jak i ich nabywcy**, mimo możliwych różnic pomiędzy wartością rynkową udziałów, a ich ceną ustaloną w ramach planowanego umorzenia, **nie dojdzie do zdarzenia powodującego możliwość zastosowania przepisów ustawy o CIT dotyczących cen transferowych**. W szczególności, dla takiego zdarzenia nie ma obowiązku sporządzenia dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9a ust. 1 ustawy o CIT ani określania dochodów, co przewiduje art. 11 ustawy o CIT.

Zgodnie ze stanowiskiem wnioskodawców, potwierdzonym przez organ podatkowy, umorzenia udziałów nie uznaje się za transakcję handlową, a jej celem nie jest modyfikacja wysokości dochodów, jakie osiągają podatnicy powiązani, poprzez zastosowanie nierynkowej ceny. Umorzenie udziałów jest uznawane za działanie jednorazowe o charakterze reorganizacyjnym, a jego celem jest prawne unicestwienie udziałów wspólnika w drodze umorzenia, a nie dokonanie transakcji gospodarczej. Stąd też nie jest ono objęte regulacjami dotyczącymi cen transferowych.

Sygnatura interpretacji	Data wydania
0111-KDIB1- 2.4010.320.2017.1.ANK	1 grudzień 2017
0111-KDIB1- 2.4010.344.2017.1.MM	4 grudzień 2017





PACZUSKI
TAUDUL

KONTAKT

TOMASZ JANKOWSKI

Doradca podatkowy nr 11788

Direct: +48 22 205 22 22

Mobile: +48 505 465 553

e-mail: tomasz.jankowski@ptpodatki.pl

PIOTR KICIŃSKI

Doradca podatkowy nr 12471

Direct: +48 22 205 22 19

Mobile: +48 665 751 206

e-mail: piotr.kicinski@ptpodatki.pl

KATARZYNA ZAPALSKA

Doradca podatkowy nr 13038

Direct: +48 22 205 22 56

Mobile: +48 607 719 789

e-mail: katarzyna.zapalska@ptpodatki.pl